

DIRECT COSTING IN EINEM GEMISCHTEN EISENHÜTTENWERK

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch die
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

1963

vorgelegt von
BERN-DIETRICH BULLER
aus Osnabrück

1964

Digitized by the Internet Archive
in 2026

DIRECT COSTING IN EINEM GEMISCHTEN EISENHÜTTENWERK

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
durch die
Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

vorgelegt von
BERN-DIETRICH BULLER
aus Osnabrück

1964

1. Berichterstatter: Prof. Dr. K o c h
 2. Berichterstatter: Prof. Dr. A b r o m e i t
- Dekan : Prof. Dr. S c h e l s k y

Tag der mündlichen Prüfung:

10. Juni 1963

<u>I n h a l t</u>	<u>Seite</u>
1. Kapitel	
Aufgabenstellung	1
2. Kapitel	
Zwecke der Kostenrechnung	4
3. Kapitel	
Darstellung der beiden Kostenrechnungssysteme	7
I. Der produktionswirtschaftliche Aufbau in einem gemischten Eisenhüttenwerk	7
II. Die traditionelle Kosten- und Leistungs- rechnung (Vollkostenrechnung) in einem gemischten Eisenhüttenwerk	9
A. Kostenrechnungsrichtlinien	9
B. Kostenrechnungsverfahren	10
1. Istkostenrechnung	10
a) Kostenartendarstellung	10
b) Kostenstellenrechnung	12
c) Kostenträgerrechnung	12
2. Richtkostenrechnung	14
C. Verfahren, Formen und Aufbau der kurzfristigen Erfolgsrechnung	20
1. Verfahren	20
2. Formen	20
3. Aufbau der Fabrikateerfolgsrechnung	21
4. Aufbau der Umsatzerfolgsrechnung	23
5. Aufbau der Aufwands- und Ertragsrechnung	26
III. Die Lehre vom Direct Costing	28
A. Vollkostenrechnung - Teilkostenrechnung	28
B. Einwendungen gegen die "traditionelle Kostenrechnung"	31

	<u>Seite</u>
C. Verursachungsgerechte Kalkulation durch Deckungsbeitragsrechnung und Einzelkostenrechnung im Direct Costing	35
1. Deckungsbeitragsrechnung im Direct Costing	35
2. Deckungsbeitragsrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung	38
3. Die Aufspaltung des Fixkostenblocks nach Zurechnungsgesichtspunkten in der Einzelkostenrechnung	42
IV. Kostenrechnerische Probleme des Direct Costing	46
A. Die Kostenauflösung als Voraussetzung und Problem des Direct Costing	46
1. Bedeutung der Kostenauflösung	46
2. Methoden der Kostenauflösung	48
3. Durchführung der Kostenauflösung in einem gemischten Eisenhüttenwerk	55
B. Die Frage nach dem Kalkulationsprinzip	56
C. Die Problematik der Verteilung variabler Gemeinkosten auf Kostenstellen und Kostenträger	59
D. Die Problematik der Verteilung fixer Kosten auf die Abrechnungsperioden	60
E. Die Verrechnungsprobleme der Mischkosten	62
1. Die Frage der Zurechenbarkeit	62
2. Die Frage der Ergebnisverfälschung	65
V. Die Bedeutung des Direct Costing als Grenzkostenrechnung	67
 4. Kapitel	
Bedeutung des Direct Costing für die kurzfristige Betriebsergebnisrechnung in einem gemischten Eisenhüttenwerk	69
I. Bedeutung und Aufgabe der kurzfristigen Betriebsergebnisrechnung	69
II. Ermittlung des kurzfristigen Periodenerfolges	71
A. In der Vollkostenrechnung	71
B. Im Direct Costing	72

	<u>Seite</u>
C. Der Unterschied zwischen den Erfolgsgrößen der beiden Kostenrechnungssysteme	75
D. Analyse des Periodenerfolges im Direct Costing	76
1. Beurteilung der ausgewiesenen Erfolgsgröße	76
a) Beurteilung hinsichtlich einer periodengerechten Erfolgsermittlung	76
b) Abhängigkeit des Erfolges durch Absatz und Produktion	79
c) Kritische Betrachtung der Fixkostenverrechnung im Direct Costing	81
d) Fixkostenverrechnung auf die Kostenträger als Voraussetzung für die Ermittlung eines periodengerechten Erfolges	83
2. Beurteilung des Bilanzansatzes für Halb- und Fertigfabrikate	84
a) Die Abhängigkeit des Periodenerfolges von der Bestandsbewertung	84
b) Der Bilanzansatz	85
III. Die Analyse der Darstellung der Erfolgskomponenten im Direct Costing	88
A. Der Aufbau der Aufwands- und Ertragsrechnung im Direct Costing	88
B. Der Erkenntniswert	91
IV. Die Ermittlung des Fabrikateerfolges	93
A. In der Vollkostenrechnung	93
B. Im Direct Costing	94
1. Bei reiner Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung ohne Fixkostendeckung	94
2. Bei stufenweiser Fixkostendeckung	94
C. Der Unterschied im Fabrikateerfolg bei Vollkostenrechnung und bei Anwendung des Direct Costing	96
D. Analyse des Fabrikateerfolges im Direct Costing	98
1. Beurteilung der Deckungsbeitragsrechnung bei stufenweiser Fixkostendeckung	98

	<u>Seite</u>
2. Beurteilung der Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung	99
a) Allgemeine Einschränkung der Aussagefähigkeit durch kalkulatorische Ungenauigkeiten	99
aa) Ungenauigkeit durch Kosten-spaltung und Kostenzurechnung	99
bb) Ungenauigkeiten durch Sorten-gruppenkalkulation	100
b) Aussagefähigkeit für die Erfolgsanalyse	102
c) Aussagekraft für die Produktpolitik	104
aa) Planung des Produktionsprogrammes auf Grund der Erzeugnisdeckungsbeiträge im Direct Costing	104
bb) Nichtbeachtung der Kapitalumschlagshäufigkeit im Direct Costing	107
cc) Abhängigkeit der Aussagekraft von der Beschäftigungslage	111
dd) Aussagefähigkeit bei stetiger Veränderung der Erzeugnisdeckungsbeiträge	114
d) Aussagefähigkeit für die Preispolitik	115
E. Erkenntniswert des Direct Costing für die Erfolgsrechnungen in einem gemischten Eisenhüttenwerk	116
 5. Kapitel	
Die Bedeutung des Direct Costing für die Betriebskontrolle in einem gemischten Eisenhüttenwerk	119
I. Der Betriebsvergleich als Mittel der Betriebskontrolle	119
II. Formen des Betriebsvergleiches in einem gemischten Eisenhüttenwerk	120
A. Zeitvergleich	120
B. Soll/Ist-Vergleich	121
C. Zwischenbetrieblicher Vergleich	122

	<u>Seite</u>
III. Erkenntniswert des Direct Costing für den Betriebsvergleich in einem gemischten Eisenhüttenwerk	123
A. Für den Zeitvergleich	123
B. Für den Soll/Ist-Vergleich	127
C. Für den zwischenbetrieblichen Vergleich	129
IV. Beurteilung des Direct Costing für die Betriebskontrolle in einem gemischten Eisenhüttenwerk	131
6. Kapitel	
Beurteilung des Direct Costing als Instrument der Preispolitik in einem gemischten Eisenhüttenwerk	133
I. Der Zusammenhang zwischen Kostenrechnung und Preisbildung	133
A. Allgemein	133
B. Im Eisenhüttenwesen	136
II. Die Abhängigkeit der Preisbildung von der Marktsituation	138
A. Auf dem Inlandsmarkt	138
B. Auf dem Montanunionmarkt	142
C. Auf dem Weltmarkt	144
III. Möglichkeiten einer dynamischen Preispolitik nach Direct Costing	144
A. Bei Preisfixierung	144
B. Bei Preisvereinbarung	146
1. Die Preisvereinbarung auf einem Verkäufermarkt	146
2. Die Preisvereinbarung auf einem Käufermarkt	148
a) Teilkostenrechnung	148
b) Die Ermittlung der Preisuntergrenze	150
aa) Die variablen Kosten als Preisuntergrenze	150
bb) Die Liquiditätspreisuntergrenze	152

	<u>Seite</u>
C. Bei Bildung von Verrechnungspreisen für die zwischenbetriebliche Leistungsverrechnung	154
IV. Erkenntniswert des Direct Costing für die Preispolitik in einem gemischten Eisenhüttenwerk	155
7. Kapitel	
Direct Costing als Hilfsmittel für die Unternehmensplanung	157
I. Gegenstand der Planung	157
II. Erkenntniswert für die Planung	157
A. Durch die Ergebnisanalyse im Gewinnschwellendiagramm	157
B. Durch die Tote-Punkt-Rechnung	159
C. Durch die Anwendung des betriebspolitischen Schachbrettes	161
8. Kapitel	
Die Aussagefähigkeit des Direct Costing als Recheninstrument eines gemischten Eisenhüttenwerkes	165
Literaturverzeichnis	170

1. K a p i t e l

Aufgabenstellung

Obwohl das Rechnungswesen in der Eisenhüttenindustrie gegenüber anderen Wirtschaftszweigen, vor allem hinsichtlich seiner Geschlossenheit und Ausgefeiltheit, einen beachtlichen Stand erreicht hat¹⁾ und durchaus als kostenrechnerisch vorbildlich angesehen werden kann, sind auch heute noch Bestrebungen zu erkennen, die Kostenrechnung weiter zu verfeinern. Diese Bemühungen, die Kostenrechnung noch aussagefähiger zu gestalten, richteten sich bisher überwiegend auf den Ausbau der Standardkostenrechnung (Richtkostenrechnung)²⁾.

1) siehe Küpper, K., Bedeutung und Aufbau der Kostenrechnung in der Eisenhüttenindustrie, Stahl und Eisen, 1955, S. 1750: "Ein gut geordnetes und ausgebautes Rechnungswesen in der Eisen schaffenden Industrie ist eine Selbstverständlichkeit. Man kann es sich nicht vorstellen, daß es möglich wäre, solche großen Unternehmen, wie sie in der Eisen schaffenden Industrie vorzufinden sind, ohne ein fein gegliedertes Rechnungswesen zu leiten und erfolgreich zu führen."

Demgegenüber Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1961, S. 120: "Wirtschaftszweige, die in früheren Jahrzehnten einmal als kostenrechnerisch vorbildlich angesehen werden konnten, wie z.B. die eisen- und stahlschaffende und -verarbeitende Industrie, haben heute den Anschluß an die kostenrechnerische Entwicklung etwas verloren ..."

Wer die Bemühungen der Eisen schaffenden Industrie kennt, ein wirkungsvolles Rechnungswesen aufzubauen, und um die Schwierigkeiten dieser Branche weiß, wird der Ansicht Kilgers nicht zustimmen können.

2) vgl. versch. Verfasser, Budgetierung und Standard- (Richt-) kostenrechnung in Eisenhüttenwerken, Stahl und Eisen, 1961, S. 977 ff.

Dem traditionellen Kostenrechnungssystem tritt heute das Direct Costing als Teilkostenrechnung entgegen. Obwohl das Direct Costing in Theorie und Praxis zahlreiche Vertreter und Anhänger gewinnen konnte und die Bedeutung dieses Systems für ein gemischtes Eisenhüttenwerk auch von der Eisen- und Stahlindustrie beachtet und gewertet worden ist, sind alle Bemühungen bisher auf einen internen Wirkungskreis beschränkt geblieben, ohne daß sich daraus ein für die Eisenhüttenindustrie geschlossenes Direct Costing-System entwickelt hätte. Eine der Stahlindustrie insgesamt zugängliche Untersuchung liegt deshalb auch noch nicht vor. Die hier vorhandene Lücke soll durch die vorliegende Arbeit geschlossen werden.

Die Arbeit hat demnach zu untersuchen, ob es mit Hilfe des Direct Costing möglich ist, für die Eisenhüttenindustrie ein wirkungsvolleres Rechnungswesen aufzubauen, das allen Anforderungen, die an ein gut funktionierendes Rechnungswesen gestellt werden müssen, in besserer Weise entspricht, als es dem traditionellen Kostenrechnungssystem gelungen ist. Diesem System wird von den Vertretern des neuen Kostenrechnungsdenkens eine Reihe von Fehlerquellen bzw. Nachteilen nachgesagt, die vor allem in der Kostenträgerrechnung, aber auch in der Kostenstellenrechnung zur Geltung kommen sollen.

Um erkennen zu können, welches System für die laufende Kostenrechnung in der Eisenhüttenindustrie vorzuziehen ist, muß untersucht werden, welche Zwecke mit einer Kostenrechnung verfolgt werden sollen und wie die beiden Systeme diese festgesetzten Zwecke erfüllen. Es wird also erforderlich, zunächst die Zwecke der Kostenrechnung zu bestimmen. Anschließend sind die beiden

Kostenrechnungssysteme - die traditionelle Kostenrechnung und das Direct Costing - darzustellen. Nachdem dann Ziel und Mittel analysiert worden sind, wird im Mittelpunkt der Arbeit die Untersuchung stehen, welches System eine bessere Aussagefähigkeit hinsichtlich der Kostenrechnungszwecke besitzt. Dabei muß es sich hierbei nicht unbedingt um eine Frage des Entweder - Oder handeln, sondern es kann unter Umständen auch eine Frage des Sowohl - Als Auch sein.

2. K a p i t e l

Zwecke der Kostenrechnung

"Aufgabe der Kostenrechnung ist die Erfassung, Verteilung und Zurechnung der Kosten, die bei der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung entstehen, zu dem Zwecke"¹⁾

1. Betriebsergebnisrechnung
2. Kontrolle der Betriebsgebarung
3. Preispolitik
4. Bestandsbewertung
5. Planung und Disposition²⁾

Auch in einem gemischten Eisenhüttenwerk hat eine Kostenrechnung diese Aufgaben zu erfüllen.³⁾ Im Vordergrund der laufenden Kostenrechnung stehen die Betriebsergebnisrechnung und die Kontrolle der Betriebsge-

1) siehe Wöhe, G., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt 1960, S. 296

2) vgl. Gutenberg, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 127 ff.

Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1961, S. 19

3) "... in der Eisenindustrie treten besonders hervor: Die Betriebsüberwachung, die Errechnung der Preisuntergrenze und des erzielbaren Preises sowie die Beobachtung der Fabrikateerfolge."

siehe Kreis, H., Die Aufstellung und Auswertung der monatlichen Erfolgsrechnung, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1933, S. 357

barung.¹⁾

Es erweist sich als sinnvoll, bei der Charakterisierung der kostenrechnerischen Zwecke von den unternehmerischen Aufgaben auszugehen, da die Kostenrechnung vor allem der Geschäftsleitung als Steuerungsinstrument zu dienen hat. Während die Kostenrechnung in der jüngsten Vergangenheit als administratives Rechnungswesen²⁾ noch überwiegend Rechenschaftslegung betrieb, stellt sie heute als betriebspolitischen Rechnungswesen³⁾ ein wirksames Instrumentarium zur Verwirklichung unternehmerischer Ziele dar.

Die Aufgaben der Unternehmensleitung bestehen vor allem in der Planung und Disposition sowie in der Kontrolle.⁴⁾

1) siehe Küpper, K., a.a.O., S. 1750: "Die Kostenrechnung ist im allgemeinen ein Teil der kurzfristigen Erfolgsrechnung und hat die Aufgabe, der Unternehmensleitung Aufschluß über die Höhe und Veränderungen der Kosten der Erzeugnisse und über die Quellen des Erfolges zu geben."

siehe Kilger, W., a.a.O., S. 116: "Betrachtet man die Entwicklung der Kostenrechnung daher im Ganzen, dann erkennt man, daß sich die Zielsetzung der Kostenkontrolle im Zeitablauf immer mehr in den Vordergrund schob, bis sie schließlich die Kostenrechnung weitestgehend beherrschte."

2) siehe Abromeit, H.-G., Amerikanische Betriebswirtschaft (I), Wiesbaden o.Jg., S. 151 ff.

3) siehe Abromeit, H.-G., I, a.a.O., S. 151 ff.
Schlenzka, P., Unternehmer, Direktoren, Manager, Krise der Betriebsführung?, Düsseldorf 1954
"Der 'controller' löst den Betriebshistoriker ab und wird zur Hauptstütze der Führer." (S. 164)

4) "... und daß es im Prinzip darauf ankommt, zunächst das Ziel einer Aktion zu bestimmen, um dann durch sinnvolle Planung, durch ein entsprechendes Organisieren und durch nachhaltiges Kontrollieren die Erreichung des Erfolges sicherzustellen."
Junkerstorff, Die Funktion des Management in Theorie und Praxis der USA, ZfB, 1957, S. 2

Damit mißt sich die Güte einer Kostenrechnung daran, inwieweit sie dazu beiträgt, diese unternehmerischen Aufgaben wirkungsvoll zu unterstützen.

Unter diesem Aspekt soll die Aussagefähigkeit der beiden Kostenrechnungssysteme - Vollkostenrechnung und Direct Costing - untersucht werden. Die Untersuchung beginnt mit der Betriebsergebnisrechnung. Da der für die Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate gewählte Wertansatz auf das Betriebsergebnis einwirkt, wird auch die Bestandsbewertung in dem Abschnitt, der die Betriebsergebnisrechnung behandelt, dargestellt.

Neben der Betriebsergebnisrechnung steht die Betriebskontrolle im Vordergrund der laufenden Kostenrechnung, so daß ihre Behandlung sich an die Darstellung der Betriebsergebnisrechnung anschließt.

Es folgen der Einsatz der Kostenrechnung für die Preispolitik und für die Planung. Diese beiden Zwecke werden vor allem durch kostenrechnerische Sonderrechnungen erfüllt.

3. K a p i t e l

Darstellung der beiden Kostenrechnungssysteme

I. Der produktionswirtschaftliche Aufbau in einem gemischten Eisenhüttenwerk

"Die Gestaltung des Rechnungswesens in einem Industriezweig wird maßgebend bestimmt durch die Größe der Unternehmungen, die produktionswirtschaftliche Tiefengliederung (Mehrstufigkeit) und die Mannigfaltigkeit der hergestellten Erzeugnisse." ¹⁾

Unter einem gemischten Eisenhüttenwerk versteht man die an einer Stelle standortlich erfolgte Zusammenfassung von Hochöfen, Stahl- und Walzwerken zu einer Werks- oder Unternehmungseinheit. ²⁾

Produktionstechnisch wird ein gemischtes Eisenhüttenwerk geprägt durch Mehrstufigkeit, Kuppelproduktion, Verbundwirtschaft und Sortenfertigung.

1) siehe Kleine, Kl., und Kreis, H., Eisen schaffende Industrie, neu bearbeitet von Ernst Höhne, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Handwörterbuch, hrsg. von Karl Bott, Stuttgart 1955, Bd. 2, Sp. 927

2) vgl. Oehm, W., Methoden und Probleme bei Kostenvergleichen in der Eisen schaffenden Industrie, Diss., Köln 1947, S. 16

Kleine-Kreis-Müller, Leitfaden für das Rechnungswesen in der Eisen schaffenden Industrie, Bd. 1, Kostenrechnung, Bewertung und Erfolgsrechnung, Düsseldorf 1938, S. 36

Die Mehrstufigkeit als produktionstechnisches Charakteristikum drückt sich in der Hintereinanderschaltung der Produktionsstufen

Hochofen
Thomasstahlwerk
Siemens-Martin-Stahlwerk
Walzwerke

aus. Sie beruht vor allem auf dem wärmewirtschaftlichen Aspekt des "Arbeitens in einer Hitze" zum Zwecke der Kostenminimierung.

Kuppelprodukte ergeben sich im Hochofenbetrieb durch den Anfall von Gichtgas und Schlacke, im Thomasstahlwerk durch den Entfall an Thomasschlacke und durch den Schrottentfall in den übrigen Erzeugungsstufen.

Die Verbundwirtschaft beeinflusst die Energieversorgung durch die Verwertung des Kuppelproduktes Gichtgas.

Als Sorten bezeichnet man gleichartige, jedoch in verschiedenen Typen hergestellte Erzeugnisse mit einem hohen Verwandtschaftsgrad, der sich in einem gemeinsamen Ausgangsmaterial und dem gleichen Fertigungsverfahren ausdrückt.¹⁾

Technologisch bedeutsam und wirtschaftlich wesentlich ist zudem die im Eisenhüttenwesen vorherrschende Stoffintensität, die in einem 60 bis 70 %igen Materialanteil an den Produktionskosten zum Ausdruck kommt.

1) Abromeit, H.-G., Erzeugnisplanung und Produktionsprogramm (II), Wiesbaden 1955, S. 45: "Als erstes und wichtigstes Merkmal der Sortenproduktion kann danach festgestellt werden, daß zwischen Sorten eine enge Verwandtschaft bestehen muß, die entweder durch denselben Ausgangsrohstoff oder dieselbe Prozeßfolge oder beide gleichzeitig begründet ist."

II. Die traditionelle Kosten- und Leistungsrechnung (Vollkostenrechnung) in einem gemischten Eisenhüttenwerk¹⁾

A. Kostenrechnungsrichtlinien

"Die Betriebsverhältnisse in der Eisen schaffenden Industrie bestimmen die Wahl des Kostenrechnungsverfahrens in seiner Form, seiner Tiefengliederung und seiner Abrechnungstechnik."²⁾

Und da sich in der Eisen schaffenden Industrie die Betriebsverhältnisse in den einzelnen Werken sehr ähneln, zudem ein reger betriebswirtschaftlicher Gedankenaustausch zwischen den verschiedenen Unternehmen stattfindet, war eine weitgehende Übereinstimmung der Verrechnungstechniken in der Kostenrechnung die Folge. Das Ergebnis dieser Vereinheitlichung des Rechnungswesens waren die 1956 von der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie erlassenen "Allgemeinen Kostenrechnungs-

1) vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung,
Bd. II, 2. Teil, Berlin 1958, S. 221 ff.

Kostenrechnungs-Richtlinien Eisen- und Stahlindustrie,
hrsg. von der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und
Stahlindustrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß,
Bearbeitung: Betriebswirtschaftliches Institut der
Eisenhüttenindustrie, Düsseldorf 1960

Schnettler, A., Das Rechnungswesen industrieller Betriebe,
Wolfenbüttel 1949, S. 285 ff.

Kontenrahmen der Eisen- und Stahlindustrie (Richtlinien für die Gliederung des Rechnungswesens), hrsg.
von der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie,
bearbeitet von Dr. C.E. Schulz, Düsseldorf
1952

2) siehe Küpper, K., a.a.O., S. 1

Richtlinien für die Eisen- und Stahlindustrie", nachdem bereits 1947 für einzelne Produktionsstufen (Hochofen, Stahl- und Walzwerke) Kostenrechnungs-Richtlinien erarbeitet worden waren. Eine Überprüfung dieser Kostenrechnungsrichtlinien ist 1960 abgeschlossen worden und wurde vom Betriebswirtschaftlichen Ausschuß der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie unter dem Titel "Kostenrechnungs-Richtlinien Eisen- und Stahlindustrie" veröffentlicht.

Während die "Allgemeinen Kostenrechnungs-Richtlinien" allgemein gültige Grundsätze für den Aufbau und die Durchführung der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung enthalten, berücksichtigen die "Ergänzenden Kostenrechnungs-Richtlinien" für die einzelnen Betriebsarten die kalkulatorischen Eigenarten der Haupt-, Neben- und Hilfsbetriebe.

Als Eckpfeiler der Kostenrechnungsrichtlinien sind die Istkosten- und die Vollkostenrechnung anzusehen.¹⁾ Letztere steht somit als kalkulatorisches Prinzip dem Gedankengut des Direct Costing als Teilkostenrechnung gegenüber.

B. Kostenrechnungsverfahren

1. Istkostenrechnung

a) Kostenartendarstellung

Der Kontenrahmen der Eisen- und Stahlindustrie nimmt eine detaillierte, nach Kostenartengruppen systematisierte Kostenartengliederung vor. An primären Kostenartengruppen für die Kostenstellenrechnung zählt der

1) vgl. Kostenrechnungs-Richtlinien Eisen- und Stahlindustrie, a.a.O., Vorwort (ohne Seitenangabe)

Kontenrahmen auf: ¹⁾

Personalkosten
Brennstoffe
Energie (sofern nicht Eigenerzeugung)
Werksgeräte oder Werkzeuge
Kapitaldienst

Daneben treten als wichtigste Primär-Kostenartengruppe infolge der Materialintensität die "Einsatzstoffe"²⁾.

An gemischten Kostenartengruppen, die Primär- und Sekundärkostenarten umfassen, weist der Kontenrahmen

Andere Betriebskosten
Anlageunterhaltung
Überbetriebliche Kosten

aus.

Erfordert eine Betriebsart zusätzlich wichtige Kostenarten (z.B. Wind bei Hochöfen), so sind diese in den ergänzenden Kostenrechnungs-Richtlinien aufgeführt.³⁾ Innerhalb der Kostenartenrechnung wird eine Kosten-spaltung nach fixen und variablen Kostenarten nicht vorgenommen.

-
- 1) vgl. Schulz, C.E., Die Allgemeinen Kostenrechnungs-Richtlinien der Eisen- und Stahlindustrie von 1956 und ihre Einführung, Stahl und Eisen, 1958, S. 509
- 2) Die Allgemeinen Kostenrechnungs-Richtlinien sprechen von Werkstoffen. Diese ergeben sich aber erst aus den Einsatzstoffen nach Abzug der Reststoffe.
- 3) vgl. Kostenrechnungs-Richtlinien für Hochofen und Sinteranlagen, Vordruck IS 66 11, S. 2, Düsseldorf 1958

b) Kostenstellenrechnung

Oberstes Einteilungskriterium für die Kostenstellenrechnung¹⁾ stellen die Betriebe dar. Die Betriebe setzen sich je nach den kalkulatorischen Erfordernissen und dem Feinheitstgrad der Kostenrechnung aus vielen einzelnen Kostenstellen zusammen, die einer kalkulatorischen Zwecksetzung in Form der richtigen Gemeinkostenverrechnung auf die Kostenträger und einem organisatorischen Zweck durch die Bildung von Verantwortungsbereichen zu dienen haben.²⁾

Zusätzlich unterscheidet man bei den Kostenstellen zwischen Endkostenstellen, die über die Kostenträger verrechnet werden, und Vor- bzw. Hilfskostenstellen, deren Kosten anderen Kostenstellen angelastet werden. Jeder Betrieb kann sowohl Vor- als auch Endkostenstellen umfassen (z.B. im Stahlwerk: Vorkostenstelle: Gemeinsame Betriebskosten; Endkostenstelle: Öfen). Zur Abrechnung der Kostenstellen werden das Kostenstellenumlage- und das Kostenträgerverfahren angewendet.

c) Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung wird als Kostenträgerzeitrechnung und als Kostenträgerstückrechnung durchgeführt. Die Kostenträgerzeitrechnung wird als periodische Abteilungskalkulation erstellt. Die Kostenträgerstückrechnung mißt als Sortengruppenkalkulation die Gesamtbetriebskosten des Abrechnungszeitraumes den einzelnen

1) vgl. Kostenrechnungs-Richtlinien Eisen- und Stahlindustrie, a.a.O., Abschnitt A, S. 33 ff.

2) vgl. Kostenrechnungs-Richtlinien Eisen- und Stahlindustrie, a.a.O., Abschnitt A, S. 33
Schnettler, A., I, a.a.O., S. 149

Sortengruppen als Kostenträger zu. Als Kalkulationsverfahren finden die Divisionskalkulation, die Äquivalenzziffernrechnung, die Zuschlagskalkulation und die Restwertrechnung Verwendung, die sich in ihrer Durchführung auf ein gut gegliedertes Mengen- und Zeitgerüst stützen. Der Aufbau des Kostenträgerblattes erfolgt nach dem Schema:¹⁾

	Einsatzstoffe
+	<u>Einsatznebenkosten</u>
=	Einsatzkosten
./.	<u>Reststoffgutschrift</u>
I	Werkstoffkosten
	=====
	Kostenstellenkosten
+	<u>Sondereinzelkosten der Verarbeitung</u>
II	Verarbeitungskosten
	=====
I + II	Werksselbstkosten
	=====

1) siehe auch Kostenrechnungs-Richtlinien Eisen- und Stahlindustrie, a.a.O., Abschnitt A, S. 39

Bott weist einen früher in der Eisen- und Stahlindustrie üblichen Kalkulationsaufbau aus:

	Einsatzkosten
./.	<u>Reststoffgutschriften</u>
=	Werkstoffkosten
+	<u>Verarbeitungskosten</u>
=	Betriebsselbstkosten
+	<u>Werksumlage</u>
=	Werksselbstkosten

vgl. Bott, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, a.a.O., Sp. 936

Charakteristisch für diese Kalkulation ist die Position Werksumlage, die die Abschreibungen, Zinsen und Steuern enthält. Und zwar wurden diese Kostenarten unter Umgehung der Kostenstellen den Kostenträgern direkt belastet.

Ein besonderes Merkmal für die Kostenträgerrechnung der Eisen schaffenden Industrie stellt die sog. "Reindurchrechnung" dar. Diese gleicht in ihrer Wirkung der Durchwälzmethode der mehrstufigen Divisionskalkulation. Das heißt, die von einer Produktionsstufe an die nächstfolgende gelieferten Erzeugnisse werden dieser zu den bisher aufgelaufenen Kosten belastet.

2. Richtkostenrechnung

Neben die Istkostenrechnung tritt die Richtkostenrechnung. Diese stellt eine die Eigentümlichkeiten und Erfordernisse im Eisenhüttenwesen berücksichtigende Plankostenrechnung dar. Die Plankostenrechnung bietet die gegenwärtig optimale Möglichkeit, mittels des Soll/Ist-Vergleichs eine wirksame Betriebskontrolle durchzuführen.¹⁾ Im Gegensatz zur Istkostenrechnung ist sie nicht nur vergangenheits-, sondern auch zukunftsorientiert. Sie ist "nicht nur eine 'berichtende', sondern darüber hinaus eine 'richtende' Kostenrechnung"²⁾.

Für die Plankostenrechnung ermittelt man die bei wirtschaftlicher Arbeitsweise aufzuwendenden Kosten, gibt diese als Sollvorgabekosten den einzelnen Bereichen vor und stellt sie den effektiv anfallenden Kosten im Soll/Ist-Vergleich gegenüber. Der Soll/Ist-Vergleich soll betriebliche Fehlerquellen aufdecken, das Verantwortungsbewußtsein in den abrechnungstechnisch verselbständigten Bereichen stärken und evtl. eine leistungsgerechte Ge-

1) "Zweck des Soll/Ist-Vergleichs ist im allgemeinen die Beurteilung der Betriebsgebarung".
siehe Schnettler, A., III, a.a.O., S. 14

2) siehe Diercks, H., u. Petzold, Fr., Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, ZfhF, 1951, S. 501

winnbeteiligung ermöglichen. Man will also mittels der Plankostenrechnung die intensive Ausnutzung der Produktionsfaktoren überprüfen und Bestleistungen bei sparsamstem Materialverbrauch und kürzesten Fertigungszeiten veranlassen.

Die Plankostenrechnung beschränkt sich aber nicht auf die Feststellung der im Soll/Ist-Vergleich ermittelten absoluten Höhe der Differenz, sondern will auch die Entstehungsgründe der Abweichungen erkennbar machen. Und zwar wird die ermittelte Differenz zwischen Kostenvorgabe und effektivem Kostenanfall - unter Annahme einer flexiblen Plankostenrechnung - in eine Preis-, Beschäftigungs- und Verbrauchsabweichung aufgespalten. Die Preisabweichung läßt die Auswirkungen von Preisänderungen erkennen. Die Beschäftigungsabweichung vermittelt einen Einblick über die Wirkung von Beschäftigungsschwankungen auf die Kostenlage, während die Verbrauchsabweichung den Einfluß der Betriebsgebarung auf die Kostenhöhe in den zu kontrollierenden Bereichen darstellt.

Um die Beschäftigungs- von den Verbrauchsabweichungen trennen zu können, ist eine nach fixen und variablen Kosten differenzierte Kostenerfassung und -verrechnung erforderlich. Damit setzt die flexible Plankostenrechnung wie das Direct Costing eine Kostenspaltung voraus.

Im Anschluß an die Gedankengänge der Plankostenrechnung steht im Mittelpunkt der Diskussion um den Soll/Ist-Vergleich in den gemischten Eisenhüttenwerken die Richtkostenrechnung, die "in erster Linie eine rationelle Gestaltung der Kostenauswertung ermöglichen soll"¹⁾, indem sie die Beschäftigungs- und die Verbrauchsabwei-

1) siehe Glaszinski, H., Richtkostenrechnung in einem Eisenhüttenwerk, ZfhF, 1952, S. 448

chungen scharf voneinander trennt¹⁾.

Von den Richtkosten, die der normalen Kostenhöhe bei einem Beschäftigungsgrad von 100 entsprechen, werden die Sollkosten, die man als Richtkosten des jeweiligen Beschäftigungsgrades bezeichnen könnte²⁾, abgeleitet.

Diese Sollkosten, die von den Richtkosten um die Beschäftigungsabweichung (= Leerkosten) divergieren, werden den Istkosten gegenübergestellt, um die Verbrauchsabweichung, die der Beurteilung der Betriebsgebarung dient, herauszustellen. Somit wird durch den Einsatz der Richtkostenrechnung bezweckt, daß sie "die vom Betrieb nicht zu vertretenden Kosteneinflüsse ausschaltet und klar ausweist, was innerhalb der Einflusssphäre des Betriebes liegt"³⁾.

Hierin liegt aber auch die Problematik der Richtkostenrechnung. Denn wenn man nur zwischen Beschäftigungs- und Verbrauchsabweichung trennt, schenkt man den Rezeptabweichungen, deren Kenntnis gerade in der Eisenhüttenindustrie von größerer Bedeutung ist, keine Beachtung.⁴⁾

1) Preisabweichungen können sich nicht ergeben, da die Ist- und die Richtkosten auf Tageswertansatz abgestellt sind.

2) vgl. Kalveram, W., a.a.O., S. 388

3) siehe Glaszinski, H., a.a.O., S. 457

4) Über die Aufspaltung der Verbrauchsabweichung zwecks besserer Einsicht vgl. Dichgans, H., Aus dem Rechnungswesen der Eisenhüttenindustrie in den Vereinigten Staaten von Amerika, Stahl und Eisen, 1955, S. 214

Über die Wechselbeziehungen zwischen Rezept- und Verbrauchsabweichung sei auf Diercks, H., und Petzold, Fr., Plankostenrechnung in der Eisenindustrie? Bericht Nr. 242 des Ausschusses für Betriebswirtschaft des VDEh, Düsseldorf 1953, S. 7, verwiesen.

So ergeben sich Rezeptabweichungen durch die Austauschbarkeit der Einsatzstoffe, deren Auswahl und Anteil am Gesamteinsatz entscheidend die Kostenhöhe der zu erstellenden Produkte beeinflussen. Es ist bei der Einsatzplanung im SM-Stahlwerk nicht nur wichtig, die Preisrelation zwischen dem Roheisen und Schrott zu beachten, sondern es müssen auch die durch die Einsatzstoffwahl bestimmten Schmelzkosten in die kalkulatorischen Überlegungen einbezogen werden.

Diese Schwierigkeiten, die in einer analytischen Kostenvorgabe des Einsatzes und des Verfahrens liegen¹⁾, haben dazu geführt, daß die Richtkostenrechnung bisweilen auf die Verarbeitungskosten beschränkt blieb²⁾, während die Einsatzkosten nicht vorgegeben wurden, obwohl die branchentypische Kostenstruktur gerade die Beurteilung ihrer

1) siehe auch Diercks, H., u. Petzold, Fr., a.a.O., S. 1:
"Als Größen, die solcher Planung unterliegen,
kommen in Betracht:

1. und 2.

3. das Herstellungsverfahren, und zwar
a) die Zusammensetzung des Einsatzes
b) die erforderlichen Arbeitsgänge
c) die einzusetzenden Erzeugungsmittel"

2) Die Richtkosten für die Verarbeitungskosten werden ermittelt aus:

1. technischen Daten
2. nach Refa-Grundsätzen
3. aus statistischen Werten
4. durch Schätzung

vgl. Patterson, Fr.-K., Die Ermittlung der Planzahlen für die Plankostenrechnung, Kostenrechnungspraxis, 1961, S. 82 ff.

wirtschaftlichen Verwendung erfordert.¹⁾ Dessen ungeachtet, hat Glaszinski in seinem an sich eindrucksvollen Aufsatz auf die Richtwertbildung für Werkstoffe verzichtet²⁾, und Diercks und Petzold umschiffen diese kalkulatorische Klippe mit der lapidaren Feststellung, daß "für die Einsatzkosten zweckmäßigerweise eine Standardzusammensetzung der Einsatzstoffe festgelegt wird, wie sie den üblichen betrieblichen Verhältnissen entspricht"³⁾. Nur Dichgans hat in seiner Abhandlung über das Rechnungswesen in der amerikanischen Stahlindustrie auf diese Schwierigkeiten hingewiesen.⁴⁾ Diese Schwierigkeiten bei der Fixierung eines Soll-Einsatzes treten in einem gemischten Eisenhüttenwerk besonders im Hochofen- und Stahlwerksbereich auf.⁵⁾ Die Probleme ergeben sich bei der Bestimmung eines Soll-Möllers⁶⁾ im Hochofenbetrieb auf Grund des unterschiedlichen Fe-Gehaltes und des Anteils unerwünschter Bestandteile der eingesetzten Erzarten, die wiederum auf den Koks- und Kalkbedarf einwirken.⁷⁾ Die Bestimmung der Soll-Materialkosten im

-
- 1) siehe Beste, Th., Der Stand der betriebswirtschaftlichen Planung, ZfhwF, 1942, S. 120:
"..., bedarf das Gebiet am ehesten der Planung, das entscheidend für Leistung und Wirtschaftlichkeit ist."
 - 2) vgl. Glaszinski, H., a.a.O., S. 448
 - 3) siehe Diercks, H., u. Petzold, Fr., II, a.a.O., S. 1
 - 4) "..., daß die Möllerveränderungen und die Unsicherheiten des Feuerbetriebes leicht zu beträchtlichen Schwankungen führen können, von denen bisher nicht sicher war, ob sie ein Standardkostensystem (in Deutschland, d. Verf.) in befriedigender Weise darstellen und abfangen könnte." siehe Dichgans, H., a.a.O., S. 214
 - 5) vgl. Oehm, W., a.a.O., S. 68
 - 6) Über die Ermittlung eines Soll-Möllers siehe van Dieringen, G., Die Budgetierung und Standardkostenrechnung aus der Sicht des Rechnungswesens, dargestellt am Beispiel des Hochofenwerkes, Stahl und Eisen, 1961, S. 980
 - 7) siehe Oehm, W., a.a.O., S. 71 ff.

SM-Stahlwerk "ist dagegen mit erheblichen, oft unüberwindlichen Schwierigkeiten verbunden"¹⁾. Einmal entscheidet hier das Schrott-Roheisen-Verhältnis über die Materialkosten, die zum anderen zusätzlich durch die Relation festes Roheisen zu flüssigem Roheisen bzw. Vorfrischstahl bestimmt werden.

Sollten diese Schwierigkeiten²⁾ überwunden und die hierin liegenden Fehlerquellen beseitigt werden, dann läge der kostenrechnerische Vorteil der Richtkostenrechnung darin, daß sich "die Zahlen, die besondere Aufmerksamkeit verdienen, aus der Rechnung von selbst ergeben, ohne daß es noch einer besonderen Analyse durch Zeit- oder Werksvergleich bedürfe"³⁾.

Der Soll/Ist-Vergleich im Rahmen der Richtkostenrechnung wird auf den Kostenstellenbögen pro Kostenstelle und je Kostenart durchgeführt,⁴⁾ so daß man den Quellen wirtschaftlicher und unwirtschaftlicher Fertigungsweise

1) siehe Oehm, W., a.a.O., S. 69

2) Es kann bislang infolge dieser mannigfachen Schwierigkeiten immer noch nicht entschieden werden, "ob die allgemeinen wirtschaftlichen sowie die besonderen technischen und organisatorischen Voraussetzungen der Eisen schaffenden Industrie eine Planung, insbesondere der Kosten, ermöglichen."
siehe Oehm, W., a.a.O., S. 59

Gute Erfolge auf dem Gebiet der Kostenplanung im Eisenhüttenwesen sind in den USA, in Holland und in Italien erzielt worden.

vgl. Dichgans, H., a.a.O., S. 214, und versch.
Verfasser, Budgetierung und Standard- (Richt-) Kostenrechnung in Eisenhüttenwerken, Stahl und Eisen, 1961, S. 977 ff.

3) siehe Dichgans, H., a.a.O., S. 214

4) vgl. Glaszinski, H., a.a.O., S. 461

nachgehen kann. Bei Einbeziehung des Einsatzes in die Richtkostenrechnung erfolgt auch auf den Kostenträger-Selbstkostenbögen der Soll/Ist-Vergleich.

C. Verfahren, Formen und Aufbau der kurzfristigen Erfolgsrechnung

1. Verfahren

Von Wichtigkeit für die vorliegende Untersuchung erscheint nur die kurzfristige Erfolgsrechnung als Betriebsergebnisrechnung, so daß der neutrale, nicht auf betrieblichen Wertbewegungen beruhende Erfolg unberücksichtigt bleibt.

Um das kurzfristige Betriebsergebnis zu ermitteln, bedient man sich in der Eisen schaffenden Industrie des Umsatz- und Gesamtkostenverfahrens, die sich "je nach dem Umfang, dem man dem Ertrags- und Aufwandsbegriff gibt"¹⁾, unterscheiden. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens stellt man in der Erfolgsrechnung den Erlösen die Kosten der abgesetzten Leistungen gegenüber, während man beim Gesamtkostenverfahren alle Kosten einer Periode allen betrieblichen Erträgen gegenüberstellt.

2. Formen

Auch die Eisen schaffende Industrie bedient sich dieser beiden Erfolgsermittlungsverfahren. Während eine sog. Aufwands- und Ertragsrechnung²⁾ im Gesamtkostenverfahren verbucht wird, findet das Umsatzkostenverfahren in zwei-

1) siehe Lohmann, M., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 194

2) Diese schließt in der Praxis jedoch die neutralen Aufwendungen und Erträge ein und wird damit zur Total-Erfolgsrechnung bzw. Unternehmungs-Erfolgsrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum.

facher Form Anwendung. Und zwar einmal als sog. Fabrikateerfolgsrechnung, die für einzelne Absatzleistungen (Sorten) die Umsatzselbstkosten, die Erlöse sowie den Erfolg ausweist. Zum anderen wird als summierte Sortenerfolgsrechnung eine periodenbezogene Umsatzerfolgsrechnung¹⁾ erstellt.

3. Aufbau der Fabrikateerfolgsrechnung

Indem die Fabrikateerfolgsrechnung durch eine Zuordnung entsprechender Aufwendungen zu einzelnen Erträgen die Kostenträger bzw. Kostenträgergruppen kosten- und erlösmäßig und damit auch erfolgsrechnerisch ausweist, gewährt sie einen detaillierten Einblick in die Kosten-, Ertrags- und Erfolgslage der einzelnen Fabrikate und

- 1) Dieser Begriff wird in der Eisen schaffenden Industrie nicht verwendet. Er wird hier in die Untersuchung eingeführt, um die in der Praxis der Stahlindustrie angewandten kurzfristigen Erfolgsrechnungen begrifflich klar voneinander abzugrenzen. Eine Systematisierung der Möglichkeiten kurzfristiger Ergebnisrechnungen bietet Gutenberg.

vgl. Gutenberg, E., I, a.a.O., S. 147

Gutenberg unterscheidet zwischen der Fabrikate-Ergebnisrechnung und der Unternehmungs-Ergebnisrechnung, die wiederum einmal "in Form des Gesamtkosten-, zum anderen in Form des Umsatzkostenverfahrens durchgeführt werden" kann.

Bedenkt man jedoch, daß die Fabrikateerfolgsrechnung dem Umsatzkostenverfahren entspricht, erscheint diese Aufteilung als wenig sinnvoll.

Es wäre bei einer systematischen Behandlung der kurzfristigen Erfolgsrechnung besser, zwischen Verfahren und Formen zu unterscheiden, so daß sich folgende Ko- und Subordinierung ergeben könnte:

	Betriebliche Ergebnisrechnung		
Verfahren:	Umsatzkostenverfahren		Gesamtkostenverfahren
Formen :	Umsatzerfolgsrechnung	Fabrikateerfolgsrechnung	Betriebliche Aufwands- und Ertragsrechnung

Fabrikategruppen, ohne jedoch die Kostenzusammensetzung darzustellen.

Die in einem gemischten Eisenhüttenwerk¹⁾ aufgestellte Fabrikateerfolgsrechnung läßt für die ausgewiesenen Fabrikate bzw. Fabrikategruppen die Ertragsquellen erkennen. Meistens weisen die in der Fabrikateerfolgsrechnung aufgeführten Produkte mindestens folgende Ertragsaufgliederung aus:

1. Erträge aus Verkäufen an Fremde Inland
Als Fremde gelten alle Abnehmer, die nicht auf Grund kapitalmäßiger Verflechtungen unter dem Einfluß der Unternehmungsspitze stehen.
2. Erträge aus Verkäufen an Fremde Ausland²⁾
3. Erträge aus Lieferungen an verbundene Gesellschaften³⁾
Verbundene Gesellschaften sind die im Konzernverbund zusammengefaßten Firmen, zwischen denen eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht.
4. Erträge aus Lieferungen an Schwesterwerke
Als Schwesterwerke bezeichnet man die in einer Gesellschaft zusammengefaßten rechtlich unselbständigen Werkseinheiten, die als eine Firma gelten.
5. Erträge aus werkseigener Weiterverarbeitung
Diese Position tritt immer dann auf, wenn in einem Werk die Lieferungen von einer Produktionsstufe zur nächsten zu einem den Marktpreisen angeglichenen Verrechnungspreis erfolgen, so daß sich ein rechnerischer Gewinn oder Verlust für den liefernden Betrieb ergeben muß.
6. Erträge aus Selbstverbrauch
Selbstverbrauch ist der Verschleiß eigenerzeugter Produkte.

1) vgl. auch Kleine, Kl., u. Kreis, H., a.a.O., Sp. 941 ff.

2) Ein noch verfeinerter Ertragsausweis könnte hier zwischen dem Montanbereich und Nicht-Montanbereich unterscheiden oder zwischen Erträgen aus direkten und indirekten Exportgeschäften.

3) Auch hier wäre eine weitergehende Detaillierung nach Produktions- und Handelsgesellschaften möglich.

Bei den Positionen 1. bis 4. kommen die Bruttoerträge den Bruttoerlösen, die man auch als Bruttoumsatz zu bezeichnen pflegt, gleich. Vermindert man die erzielten Bruttoerlöse um die Erlösberichtigungen¹⁾, so erhält man den Nettoerlös oder Nettoumsatz.

Den pro Fabrikat ausgewiesenen Nettoerlösen werden die Werksselbstkosten plus Vertriebskosten des Umsatzes als sog. Verkaufsselbstkosten gegenübergestellt, um als Ergebnis den Umsatzerfolg je Fabrikat zu erhalten.

4. Aufbau der Umsatzerfolgsrechnung²⁾

Der Begriff der Umsatzerfolgsrechnung ist im betriebswirtschaftlichen Vokabularium der Eisenhüttenindustrie unbekannt. In dieser Untersuchung wird das sog. Abschlußblatt zur Fabrikateerfolgsrechnung, auf dem die in der Fabrikateerfolgsrechnung pro Fabrikat ausgewiesenen Werte zusammengefaßt erscheinen, als Umsatzerfolgsrechnung bezeichnet.

Der Grund ist darin zu sehen, daß der Begriff Fabrikateerfolgsrechnung für die erfaßten Erfolgskomponenten nicht mehr zutrifft, da hier nicht die Kosten und Erträge einzelner Fabrikate, sondern nur noch die Umsatzkosten und Umsatzerträge nebst dem verbleibenden Erfolg summarisch aufgezeichnet werden.

Diese verbuchten Erfolgsgrößen werden um zusätzliche, sowohl die Betriebs- als auch die Unternehmenssphäre be-

1) Erlösberichtigungen stellen die sog. Sondereinzelkosten des Vertriebs dar.

2) vgl. Kleine-Kreis-Müller, a.a.O., S. 88 ff.
Bechberger, Jakob, Beispiel einer praktischen Anwendung des Kontenrahmens der Eisen- und Stahlindustrie, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1956, S. 599

treffende Aufwendungen und Erträge erweitert, so daß letztlich die Umsatzerfolgsrechnung eine Brücke vom Fabrikateerfolg zum Bilanzergebnis baut.

Die Umsatzerfolgsrechnung zeigt folgenden verkürzten Aufbau:

	Brutto-Umsatz
./.	<u>Erlösberichtigungen</u>
=	Netto-Umsatz
./.	<u>Umsatzselbstkosten</u>
=	Umsatzerfolg
+ ./.	Erfolg aus Lieferungen innerhalb
	der Einheitsgesellschaft
+ ./.	Erfolg aus werkseigener Weiterverarbeitung
+ ./.	<u>Erfolg aus werkseigenem Verschleiß</u>
=	Fabrikate-Roherfolg
+ ./.	Soll/Ist-Kostenabweichungen
+ ./.	Umsatzveränderungen aus Vormonaten
+ ./.	<u>Selbstkostenveränderungen aus Vormonaten</u>
=	Fabrikate-Reinerfolg (Betriebsergebnis)
+ ./.	Umsatzveränderungen aus Vorjahren
+ ./.	Selbstkostenveränderungen aus Vorjahren
+ ./.	Werkstoffumwertung
+ ./.	Fabrikateumwertung
+ ./.	Aufwandsausgleich
./.	Stillstandskosten
+	Kalkulatorische Kosten
./.	Neutrale Aufwendungen
+	<u>Neutrale Erträge</u>
=	Bilanzergebnis (Werksergebnis) ¹⁾
	=====

1) Es ist unklar, warum Umsatz- und Selbstkostenveränderungen aus Vormonaten das monatliche Betriebsergebnis der Abrechnungsperiode belasten, obwohl sie periodenfremd sind, während man bei den entsprechenden Vorjahresveränderungen eine einwandfreie Zurechnung auf das neutrale Ergebnis vornimmt. Es wäre sinnvoll, die Umwertungen als Verrechnungsergebnis geschlossen im Betriebsergebnis auszuweisen.

Die Umsatzerfolgsrechnung, die in der Staffelform aufgestellt wird, weist zunächst die Brutto-Umsätze aus.¹⁾

Kürzt man die Brutto-Umsätze um die Erlösberichtigungen, so erhält man den Netto-Umsatz.

Auf der nächsten Rechnungsstufe werden vom Netto-Umsatz die Werksselbstkosten des Umsatzes abgezogen, so daß der Umsatzerfolg als der auf dem Markt realisierte Erfolg verbleibt.²⁾ Diesem Umsatzerfolg wird der Erfolg aus

Lieferungen an Schwesterwerke, aus werkseigener Weiterverarbeitung³⁾ und aus werkseigenem Verschleiß hinzugezählt. Das Ergebnis bildet der Fabrikate-Rohrerfolg.

Dieser erfaßt außer dem Erfolg aus Marktumsätzen zusätzlich den Erfolg aus betrieblichen Umsätzen, die innerhalb einer rechtlich selbständigen Gesellschaft vorgenommen werden, sei es nun innerhalb eines Werkes oder von Werk zu Werk.⁴⁾ Ein betriebsinterner Erfolg dieser Art kann nur entstehen, wenn der innerbetriebliche Umsatz der betroffenen Güter zu einem Verrechnungspreis erfolgt, der den Selbstkosten nicht gleich ist.

1) In dem angeführten Schema ist auf eine Unterteilung der Brutto-Umsätze nach Kunden- bzw. Marktgruppen verzichtet worden.

2) Fragwürdig erscheint die Realisation jener Erfolge, die aus Lieferungen an Konzernmitglieder entstanden sind. Diese Erfolge sollten bei einer Erfolgskonsolidierung eliminiert werden. Für die Erfolgsrechnung eines einzelnen Werkes ist ein solcher Erfolgsausweis jedoch unbedenklich, solange er nicht auf Gewinnmanipulationen durch marktferne Verrechnungspreise beruht.

3) Hierbei handelt es sich meistens um eine außerhalb der Stahlherstellung liegende Weiterverarbeitungsstufe (z.B. Lieferungen von Stahlblöcken an ein Preß- und Hammerwerk).

4) Unter einem Werk ist hierbei eine selbständig abrechnende Betriebseinheit zu verstehen.

Kürzt man den Fabrikate-Roherfolg um die Soll/Ist-Kostenunterschiede¹⁾ und um die Umsatz- und Selbstkostenveränderungen aus Vormonaten, so ergibt sich der Fabrikate-Reinerfolg.

Der Fabrikate-Reinerfolg ist somit ein Betriebs-Reinerfolg, der durch die Leistungserstellung (Produktion) und Leistungsverwertung (Absatz) entstanden ist.

Die übrigen Daten der Umsatzerfolgsrechnung dienen nur der Angleichung des Betriebsergebnisses an das Bilanzergebnis.

5. Aufbau der Aufwands- und Ertragsrechnung²⁾

Die Aufwands- und Ertragsrechnung erfaßt alle in einer Abrechnungsperiode verzehrten Aufwandsgüter sowie sämtliche erstellten Leistungen und erzielten Erträge. In ihrem Aufbau gleicht sie sowohl bei Anwendung der Kontoform als auch der Staffelform weitgehend der neugegliederten aktienrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung.

Der Vorteil der Aufwands- und Ertragsrechnung gegenüber den beiden anderen Erfolgsrechnungsformen ist in dem Ausweis der Kostenstruktur durch Herausstellung der einzelnen Kostenarten zu sehen.

1) Man spricht bei derartigen Kostenabweichungen von Kostenstellenumwertungen, da nur Gemeinkostenunterschiede, die sich zwischen dem Anfall und der auf die Kostenträger verrechneten Summe ergeben können, betroffen sind.

2) vgl. Bechberger, J., a.a.O., S. 598

Aufwands- und Ertragsrechnung¹⁾

I. Erträge

	Brutto-Umsatz
./.	<u>Erlösberichtigungen</u>
=	Netto-Umsatz
+ ./.	Umsatzveränderungen
+	Eigenumsatz
+	Eigenleistungen
+ ./.	<u>Bestandsbewegung der Halb- und Fertigerzeugnisse</u>
=	Betriebsertrag
+	<u>Neutrale Erträge</u>
=	Werksertrag

II. Aufwendungen

	Einsatzstoffe
+	Brennstoffe
+	Energie
+	Werksgewäte und Reserveteile
+	Hilfs- und Betriebsstoffe
+	Löhne
+	Gehälter
+	Gesetzliche Sozialabgaben
+	Sonstiger Personalaufwand
+	Fremdreparaturen
+	Sonstiger Betriebsaufwand
+	Abschreibungen
+	Betriebsteuern
+	Zinsen
+	<u>Lastenausgleich</u>
=	Betrieblicher Aufwand
+	<u>Neutraler Aufwand</u>
=	Werksaufwand

Werksertrag ./. Werksaufwand = Bilanzergebnis
=====

1) Verkürzte Darstellung; eine weitere Aufbereitung ergibt sich aus den betrieblichen Erfordernissen.

III. Die Lehre vom Direct Costing¹⁾

A. Vollkostenrechnung - Teilkostenrechnung

Das Direct Costing als eine Form der Teilkostenrechnung tritt vor allem heute dem "totalkostenbehafteten Kostenträgerdenken" der gegenwärtig noch überwiegend praktizierten Vollkostenrechnung²⁾ entgegen und "bedeutet eine gewisse Abkehr von dem ursprünglich in der Betriebswirtschaftslehre üblichen Vollkostendenken und dem Prinzip der Vollkostendeckung"³⁾. Dieses besagt, daß die in einem Zeitraum anfallenden Kosten auf der Basis des Kostendeckungsprinzips nach der Kostenverursachung unter Beachtung des Proportionalitätsgrundsatzes auf die in derselben Periode erstellten Leistungen zu verrechnen sind. Als Folgen ergeben sich je nach der Ausnutzung der Kapazität unterschiedliche Kosten je Leistungseinheit, d.h. "durch dieses Verfahren werden die Kosten pro Stück umso größer, je kleiner die effektive Beschäftigung wird"⁴⁾.

1) In diesem Abschnitt wird nur die Lehre des Direct Costing dargestellt. Eine Kritik und Beurteilung bleibt den folgenden Abschnitten vorbehalten.

2) "Die überwiegende Mehrheit von Theoretikern und Praktikern steht heute noch grundsätzlich, auch für die Kostenrechnung, auf dem Standpunkt der Volldeckung der Gemeinkosten."

"Diese Methode ist bis heute das A und O betriebswirtschaftlicher Kosten- und Aufwandsrechnung."

vgl. Bosshardt, E., Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948, S. 181

Diese Ansicht gilt cum grano salis für die Praxis vor allem auch noch heute.

3) siehe Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. I, Grundlagen, Wiesbaden 1959, S. 227

4) siehe Bosshardt, E., a.a.O., S. 181

Vor allem entzündete sich im Rahmen des Direct Costing, das "eine unmittelbare Zurechnung der nichtleistungsabhängigen Gemeinkosten auf Kostenträger mit Hilfe von - oft fragwürdigen - Schlüsselgrößen"¹⁾ ablehnt, die betriebswirtschaftliche Diskussion an der Frage, ob es sinnvoll sei, die Fixkosten als Kosten der Betriebsbereitschaft auf die Kostenträger, d.h. auf die "Zufallsproduktion" einer bestimmten Periode zu verrechnen, und ob man bei einer solchen Verrechnung das Verursachungsprinzip befolgt habe.

Die Beziehung Kostenmasse - Leistungen kann man einmal als Wirk-Ursache, zum anderen als Zweck-Ursache betrachten, d.h. "entweder sind die Kosten die Wirk-Ursache der Leistung oder aber die Leistungserstellung ist die Zweck-Ursache der Kosten"²⁾.

Während in bezug auf die variablen Kosten zwischen diesen und den durch ihren Einsatz erstellten Erzeugnissen eine Wirk-Ursache vorliegt und damit auch diese Kosten nach dem Kausalitätsprinzip den erzeugten Leistungen zugemessen werden können, stellt sich das Verhältnis Leistungen - Fixkosten als Zweck-Ursache dar, denn man hat auf Grund einer geplanten Leistungsmenge eine den Umfang der Fixkosten bestimmende Kapazität aufgebaut. Das bedeutet, die Fixkosten fallen für eine auf einer Planung beruhenden Leistungsgesamtheit an und können

1) siehe RKW Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft, Berichtsreihe "Sonstige Veröffentlichungen" C 20, Direct Costing, Das Rechnen mit Grenzkosten, Übersetzung des Forschungsberichtes Nr. 23 der N.A.C.A. (National Association of Costs Accountants), Berlin und Frankfurt 1960; im folgenden nur noch als RKW Direct Costing bezeichnet; S. 4

2) vgl. Köhler, G., Die Kostenrechnung als Wirtschaftlichkeitsrechnung, Diss. Köln 1954, S. 108

auf Grund des Verursachungsprinzips nicht sinnvoll den einzelnen Leistungen irgendeiner Periode zugemessen werden. Es gilt folglich, "daß die Anwendung des wirkursächlichen Kostenverursachungsprinzips als Zurechnungsmaßstab der Kosten und damit des Kostengüterverzehr falsch sein muß, wo keine Wirk-Ursachen zwischen Kosten und Kalkulationsobjekt vorliegen"¹⁾.

Nach dem Kerngedanken des Direct Costing "darf jedes Erzeugnis nur diejenigen Kosten tragen, die es verursacht hat"²⁾. Danach sollen nur die "beschäftigungsabhängigen Kosten", d.h. nur die Einzelkosten und leistungsabhängigen Gemeinkosten auf die Kostenträger verrechnet werden, um für die Analyse der Beziehungen zwischen Kosten, Beschäftigung, Ertrag, Erfolg sinnvolle Daten zu erhalten,³⁾ ohne daß man "mit mehr oder weniger geschätzten sog. 'Unkostenzuschlägen'" arbeitet, die "weder die Erhaltung der Leistungskraft noch diejenige Preispolitik, die zur günstigsten Beschäftigung führt, noch die für den einzelnen Unternehmer beste Produktionspolitik garantieren"⁴⁾.

1) siehe Köhler, G., a.a.O., S. 116

2) siehe Rodenstock, R., Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950, S. 13 ff.

3) vgl. RKW Direct Costing, a.a.O., S. 10 ff.

4) siehe Bosshardt, E., a.a.O., S. 11

B. Einwendungen gegen die "traditionelle Kostenrechnung"¹⁾

Während die traditionelle Kostenrechnung die ihr gesetzten Ziele auf Grund einer Vollkostenkalkulation, die gemäß dem Kostendeckungsprinzip alle in einer Rechnungsperiode anfallenden Kosten auf die in dieser Periode erstellten Produkte verrechnet, erreichen will, mehren sich die gegen eine solche "Totalkostenträgerrechnung" gerichteten Bedenken. Hier ist jedoch zu berücksichtigen, daß verfeinerte Kalkulationsformen (z.B. die Normalkostenrechnung und die Kapazitätskostenrechnung) bereits zur Eliminierung bestimmter Kostenelemente (z.B. der Leerkosten in der Kapazitätskostenrechnung) geführt haben.

"One of the most important problems in the modern multi-product form ist how to allocate costs accurately to each individual product. Indeed, the inability of cost accounting to divide costs accurately in this way is probably its greatest defect."²⁾

Die Kritik richtet sich vor allem auf die Verrechnung von Fixkosten³⁾ auf die Leistungseinheit, die einer

1) Als traditionelle Kostenrechnung soll die bislang noch überwiegend praktizierte Vollkosten-Kalkulation bezeichnet werden, die eine Verrechnung der fixen und variablen Kosten auf die Kostenträger vornimmt.

2) siehe Hague, D.C., "Economic Theory and Business Behaviour", The Review of Economic Studies, Vol. 16, 1948/49, S. 146 ff.

3) siehe Käfer, K., Standardkostenrechnung, Stuttgart 1955, S. 283: "Die schwierigste und am meisten diskutierte Frage der Kostenrechnung ist die Behandlung der fixen Kosten."

Fixkostenproportionalisierung gleicht¹⁾, da man bei einer Umlage der auf der Betriebsbereitschaft basierenden Fixkosten auf die Leistungseinheit diese Fixkosten, die typische Zeitkosten darstellen²⁾, vereinfachend wie Mengenkosten kalkulatorisch behandelt. "Die Unzulässigkeit ihrer Verteilung auf verbunden produzierte Einheiten ist erwiesen und unterliegt nicht mehr der Diskussion."³⁾ Man widerspricht mit der Umlage auf die Kostenträger dem Charakter der Fixkosten, der sich in ihrer allgemeinen Produktionsverbundenheit ausdrückt;⁴⁾ denn die durch die Betriebsstruktur bestimmten Fixkosten werden nicht durch die Produktion einer Erzeugungseinheit, sondern durch das auf Grund

1) siehe auch Agthe, Klaus, "Zur stufenweisen Fixkostendeckung", ZfB, 1959 (I), S. 744: "Eine Verrechnung von Fixkosten auf die Leistungseinheit kommt ihrer Proportionalisierung gleich und widerspricht damit ihrem Wesen als Strukturkosten."

siehe auch Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln und Opladen 1956, S. 40

"Dabei wird sich ergeben, daß die alte Übung, alle Kosten auf Leistungseinheiten zu beziehen und allein unter diesem Gesichtspunkt zu betrachten, in der Regel schwere Mängel hat und wichtige wirtschaftliche Erscheinungen verdeckt. Das System der Aufteilung auf Einheiten spiegelt eine Proportionalität der Kosten vor, die nur in besonderen Fällen besteht."

2) "Die fixen Kosten ändern sich nicht mit der Erzeugungsmenge, d.h. sie sind nicht auf die Menge der erzeugten Einheiten, sondern auf die Kalenderzeit bezogen."

Mellerowicz, K., (I), Die neuesten Entwicklungstendenzen der Kostenrechnung und ihre praktische Bedeutung, Mitteilungen der IHK zu Dortmund, Jan. 1959, S. 6

3) siehe Böhm, H., u. Wille, Fr., Direct Costing und Programmplanung, München 1960, S. 11

4) vgl. Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF, 1959, S. 213

einer Planung erwartete Leistungsvolumen verursacht.
"Die Kosten der Betriebsbereitschaft stehen zur Leistung in keinem ursächlichen Zusammenhang, sondern in einer Mittel-Zweck-Beziehung, denn sie hängen nicht von der tatsächlichen Produktionsmenge ab, sondern von der erwarteten."¹⁾ Aus diesem Grunde dürfen die durch die Leistungsbereitschaft bedingten Fixkosten in sinnvoller Weise nur auf eine Leistungsgesamtheit bezogen werden.²⁾

"Der fehlende Zusammenhang zwischen dem Fixkostenanfall und der Erstellung einer Erzeugniseinheit macht es einfach unmöglich, 'richtige' Vollkosten eines Erzeugnisses zu bestimmen."³⁾

Zweifelt man einen kalkulatorisch sinnvollen Zusammenhang zwischen den anfallenden Fixkosten und den erstellten einzelnen Leistungseinheiten an,⁴⁾ so ist es kostenrechnerisch nicht vertretbar, Fixkosten, die durch die gesamte Erzeugung und nicht durch eine Erzeugniseinheit bedingt sind, auf eine erstellte Leistungseinheit zu beziehen.

1) vgl. Riebel, P., a.a.O., S. 213

2) vgl. Agthe, Klaus, Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB 1959 (II), S. 405

3) siehe Agthe, Klaus, (I), a.a.O., S. 743

siehe auch Möller, H., Kalkulation, Absatzpolitik und Preisbildung, Wien 1941, S. 97: "Die Durchschnittskosten lassen sich also nie richtig kalkulieren."

4) siehe Schneider, E. (I), Einführung in die Wirtschaftstheorie, II. Teil, 2. Aufl., Tübingen 1953, S. 101: "... Gemeinkosten in keiner Weise auf die Mengen der einzelnen Erzeugnisse aufteilen und sich mithin auch keine durchschnittlichen Gesamtkosten für jedes einzelne Erzeugnis errechnen lassen.
Wenn die Praxis gleichwohl eine Aufteilung der Gemeinkosten auf die einzelnen Erzeugnisse vornimmt, so gelingt das nur durch die Einführung von Annahmen, die logisch nicht begründet werden können."

Widerspricht die Umlage der Fixkosten einer verursachungsgerechten Kostenträgerrechnung¹⁾ und im Hinblick auf die Kostenstellenumlage der Bereichs- (z.B. das Gehalt des Betriebsleiters im Stahlwerk) und Werksfixkosten (z.B. die Gehälter der Werksleitung eines gemischten Eisenhüttenwerkes) einer verursachungsgerechten Kostenstellenrechnung, so muß ihre Aufschlüsselung auch zu fehlerhaften Ergebnissen führen. "Diese Fehler können der Größenordnung der Gewinne und Verluste der einzelnen Leistungen und Kostenstellen entsprechen, aus denen man in der Ergebnisrechnung Urteile über ihre Wirtschaftlichkeit fällen will."²⁾ Aus fehlerhaften Ergebnissen kann man aber nicht die Erfolgsquellen des Unternehmens ersichtlich machen, so daß auch investitions- und absatzpolitische Entscheidungen auf Grund solcher Dispositionsunterlagen nur mit Vorbehalt getroffen werden können.

1) siehe Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1949 (I), S. 213: "Warum sollen wir überhaupt das einzelne Erzeugnis mit Kosten belasten, für die es gar nicht verantwortlich ist?" Und Rummel zieht die Folgerung, "daß es gar keinen Sinn hat, die fixen Kosten auf die einzelnen Erzeugnisse umzulegen", auf S. 211.

Gutenberg, E., (I), a.a.O., S. 146: "Für die nicht von der Zahl der hergestellten und bearbeiteten Werkstücke oder Leistungseinheiten abhängigen Kosten der Kostenstellen, also für die 'Bereitschaftskosten', kann das Kostenverursachungsprinzip als Verteilungsprinzip, streng genommen, nicht in Frage kommen, da es in diesem Falle nicht gilt."

2) siehe Riebel, P., (I), a.a.O., S. 213

Es ist darum Müller¹⁾ zuzustimmen, wenn er ausführt:
"Eine gute Kostenrechnung macht sich für jeden Betrieb vielfältig bezahlt, eine unsachgemäße Kostenrechnung dagegen ist schlechter als gar keine; denn sie kann die Leitung zu falschen Maßnahmen verleiten, auf die diese ohne die vorgelegten Selbstkosten vielleicht nicht gekommen wäre."

C. Verursachungsgerechte Kalkulation durch Deckungsbeitragsrechnung und Einzelkosten- rechnung im Direct Costing

1. Deckungsbeitragsrechnung im Direct Costing

Mit der Anwendung des Direct Costing versucht man, die Fehler der traditionellen Kostenrechnung zu vermeiden. "Direct Costing wendet sich gegen die Durchführung der Kostenträgerrechnung als Vollkostenrechnung, d.h. also gegen das übliche Verfahren, alle angefallenen Kosten einer Periode auf die Leistungen die-

-
- 1) siehe Müller, A., Die Isolierung der Einflüsse auf die Selbstkosten im Eisenhüttenwesen, Diss. Köln 1933, S. 11
siehe auch Riebel, P., (I), a.a.O., S. 238, der über die in der Praxis verwirklichten Kostenrechnungsverfahren urteilt, daß sie "nichts anderes als eine Mischung aus viel Dichtung und wenig Wahrheit darstellten", und auf Seite 213 ausführt:
"Solange man die Kostenträgerrechnung als das eigentliche Ziel der Kostenrechnung ansieht, muß ihr Ausgangswert zwangsläufig fragwürdig bleiben, da die Zurechnung echter Gemeinkosten und fixer Kosten auf die Erzeugnisse niemals richtig gelöst werden kann." Somit "gibt es in jeder Wissenschaft Fragen, die aus der Natur der Sache heraus nicht beantwortet werden können. Dazu gehört die naheliegende, aber laienhafte Frage: 'Was kostet die Leistungseinheit?'" (S. 237)
siehe auch Abromeit, H.-G., Erzeugnisplanung und Produktionsprogramm, Wiesbaden 1955, S. 164: "Denn beinahe noch schlimmer als ein fehlendes Rechnungswesen ist ein falsch rechnendes Rechnungswesen, weil es mit Sicherheit falsche Dispositionen zur Folge hat, ..."

ser Periode zu verrechnen, und verkörpert selbst eine besonders ausgeprägte Form der Teilkostenrechnung."¹⁾

Bei diesem Verfahren berücksichtigt man in der Kostenträgerrechnung nur die variablen Kosten, d.h. die von der jeweiligen Erzeugung abhängigen Mengenkosten, die man auf das einzelne Erzeugnis verrechnet und dem Nettoerlös (Nettoerlös = Bruttoerlös $\div$ Erlösberichtigungen) gegenüberstellt.

Man bezeichnet als "Direct Costs" die variablen Kosten als Grenzkosten im Sinne von Differenz- bzw. Schichtkosten²⁾. "So kann vielleicht auch eine Erklärung dafür gefunden werden, daß namentlich die Engländer anstatt von variablen Kosten von Grenzkosten (marginal costs) sprechen und dann das System des Direct Costing als "Marginal Costing" bezeichnen."³⁾

Die sich ergebende Differenz (Nettoerlös $\div$ variable Kosten) umfaßt als Bruttoerfolgsspanne den sog.

"Deckungsbeitrag des Erzeugnisses zur Deckung der fixen Kosten."⁴⁾

1) siehe Heine, P., "Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung", ZfhF, 1959, S. 516

2) vgl. Lohmann, E., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 56
siehe auch Preitz, O., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Göttingen 1960, S. 93:
"... versteht man unter Schichtkosten die neu entstehenden (oder wegfallenden) Kosten einer neuen Produktionsschicht, m.a.W. den Gesamtunterschied zweier Beschäftigungsschichten. Sie werden deshalb Zuwachs- oder Wegfallkosten, auch Differenzkosten, genannt."

3) siehe Heine, P., a.a.O., S. 518
vgl. Lawrence, F.C., u. Humphreys, "Marginal Costing", London 1947, S. 2

4) siehe Agthe, Klaus, (I), a.a.O., S. 406

Den Periodenerfolg erhält man nach Abzug der Fixkosten von der Deckungsbeitragssumme, wie es aus folgendem Kalkulationsaufbau ersichtlich wird:

Produkte	I DM	II DM	III DM	Summe DM
Nettoerlös	100,--	90,--	280,--	470,--
Variable Kosten	40,--	60,--	210,--	310,--
Deckungsbeitrag	60,--	30,--	70,--	160,--
Fixkosten				140,--
Periodenerfolg				20,--

"Das ist der Grundgedanke des Direct Costing, der in der folgenden Formel seinen Ausdruck findet:

$$(P \text{ } ./\text{ } D) \text{ } ./\text{ } F = \text{Nettogesamterfolg}^{1})$$

(Bruttoerfolg)

Aus dem angeführten Beispiel ist ersichtlich, daß jeder über den variablen Kosten liegende Preis den Gewinn vermehrt oder den Verlust vermindert, indem er zu einer zusätzlichen Fixkostendeckung beiträgt. Damit erweist sich die Herstellung und der Absatz eines jeden Produktes, dessen Preis die variablen Kosten übersteigt, als wirtschaftlich und empfehlenswert²⁾.

1) siehe Agthe, Klaus, (II), a.a.O., S. 406

2) Diese Aussage des Direct Costing gilt nicht absolut. Sie ist nur für eine kurzfristige Betrachtungsweise zu befürworten. (siehe auch S. 102 ff.)

2. Deckungsbeitragsrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung

Der Aussage, ein Fabrikat sei bereits wirtschaftlich und damit förderungswürdig, wenn sein Erlös über seinen variablen Kosten liegt, wird von Agthe widersprochen.¹⁾ Nach Agthe beruht eine solche Deckungsbeitragsrechnung, die alle Fixkosten kalkulatorisch gleich behandelt und als einen Block ansieht, auf allzu vereinfachenden kalkulatorischen Überlegungen. Und zwar führt Agthe aus, eine derartige En-bloc-Alimentation aller Fixkosten sei wenig sinnvoll. Denn "damit begibt man sich aber der Möglichkeit, die Beurteilung der Förderungswürdigkeit eines Erzeugnisses und die Entscheidung über seinen weiteren Verbleib im Erzeugungsprogramm nicht nur auf der Grundlage seines Deckungsbeitrages vorzunehmen, sondern auch unter Berücksichtigung der im ursächlichen Zusammenhang mit der Herstellung des betreffenden Erzeugnisses anfallenden Fixkosten"²⁾. Denn bei der Errechnung des Deckungsbeitrages müssen die nur durch ein Erzeugnis verursachten Fixkosten berücksichtigt werden, wenn man zu brauchbaren Aussagen gelangen will. Um den dem amerikanischen Direct Costing anhaftenden Nachteil auszuschalten, hat Agthe den Fixkostenblock aufgespalten, um eine stufenweise Fixkostendeckung nach Zurechnungspunkten bei Ermittlung mehrerer unterschiedlicher Deckungsbeiträge durchzuführen. Und zwar spaltet Agthe auf in:³⁾

1. erzeugnisfixe Kosten
2. erzeugnisgruppenfixe Kosten
3. kostenstellenfixe Kosten
4. bereichsfixe Kosten
5. unternehmensfixe Kosten

1) vgl. Agthe, Klaus, (II), a.a.O., S. 404

2) derselbe, S. 414

3) derselbe, S. 411

Auf das vorstehende Beispiel (siehe S. 37) bezogen, würde eine solche verfeinerte Fixkostenverrechnung zunächst die Ausgliederung der den einzelnen Produkten anzulastenden Fixkosten bewirken, so daß sich z.B. folgender Kalkulationsaufbau ergeben würde:

Produkte	I DM	II DM	III DM	Summe DM
Nettoerlös	100,--	90,--	280,--	470,--
Variable Kosten	40,--	60,--	210,--	310,--
Deckungsbeitrag I	60,--	30,--	70,--	160,--
Erzeugnisfixkosten	20,--	5,--	80,--	105,--
Deckungsbeitrag II	40,--	25,--	./ 10,--	55,--
Restfixkosten				35,--
Periodenerfolg				20,--

Die stufenweise Verrechnung der Fixkosten läßt erkennen, ob ein Produkt die nur durch seine Herstellung bewirkten Kosten (variable plus fixe Kosten) erwirtschaftet und darüber hinaus zur Abdeckung der für alle Produkte gemeinsam anfallenden Kosten (Verbundkosten) sowie zur Gewinnerzielung beiträgt, oder ob sein Erlös nicht einmal den Kostenersatz für die durch die Produktion dieses Fabrikates erforderlichen Zusatzkosten gewährt. So erkennt man aus der stufenweisen Fixkostendeckung im obigen Beispiel die Unwirtschaftlichkeit von Produkt III, die ohne Berücksichtigung der Erzeugnisfixkosten unerkannt bleiben würde.¹⁾

1) Dagegen spricht auch nicht, daß es kurzfristig wirtschaftlicher sein kann, vorübergehend auf den Ersatz der Erzeugnisfixkosten zu verzichten.

"Erst diese stufenweise Verteilung der Deckungsbeiträge vermittelt einen wirklichen Eindruck von dem Grad der Fixkostendeckung durch die einzelnen Erzeugnisarten und Erzeugnisgruppen: Ob sie neben den durch sie verursachten Fixkosten auch noch zur Deckung der allgemeinen Fixkosten des Unternehmens und darüber hinaus zur Erzielung eines Gewinnes beitragen oder ob sie kaum die von ihnen verursachten Fixkosten tragen können und die Deckung der allgemeinen Fixkosten des Unternehmens aus den Deckungsbeiträgen anderer Erzeugnisse erfolgen muß."¹⁾

Darum erscheint die Herausstellung der erzeugnisabhängigen Fixkosten besonders wichtig, da diese Kosten als vermeidbare betriebliche Aufwendungen durch die endgültige (langfristige) und nicht nur vorübergehende (kurzfristige) Produktionseinstellung des Produktes entfallen würden. Agthe unterscheidet hierbei Erzeugnisfixkosten und Erzeugnisgruppenfixkosten.²⁾ Die erzeugnisabhängigen Fixkosten werden durch die Entwicklung, Produktion und den Vertrieb einer bestimmten Erzeugnisart oder Erzeugnisgruppe verursacht und sind demnach diesen auch direkt zurechenbar.³⁾

Die Anwendung einer stufenweisen Fixkostendeckung in einem gemischten Eisenhüttenwerk würde bedeuten, daß die erste Stufe für jedes einzelne Fabrikat gilt, das

1) siehe Agthe, Klaus, (II), a.a.O., S. 407

2) derselbe, S. 407 ff.

3) derselbe, S. 407 ff.

Auf diese Differenzierung kann die Kostenrechnung eines gemischten Eisenhüttenwerkes verzichten, solange nur Erzeugnisgruppen als Kostenträger kalkuliert werden. Eine Erzeugniseinzelkalkulation für Roheisen- und Rohstahlprodukte müßte auf eine Chargenabrechnung abstellen, die zudem nach Form und Maß weiterhin zu differenzieren wäre, so daß in der Walzwerksstufe eine schwerlich zu übersehende Erzeugnisfülle abgerechnet würde.

in der Fabrikate- und Abteilungserfolgsrechnung ausgewiesen wird, d.h. für die Roheisen-, Rohstahl- und Walzwerkserzeugnisse werden die erzielten Nettoerlöse (Bruttoerlöse $\div$ Erlösberichtigungen) den erzeugnisabhängigen Kosten gegenübergestellt, so daß sich pro Fabrikat der Deckungsbeitrag I (Erzeugnisdeckungsbeitrag) als Roherfolg ergibt. Ein solcher Erzeugnisdeckungsbeitrag kann bei jedem Fabrikat detailliert für die einzelnen Absatzgebiete und Abnehmergruppen entsprechend der herkömmlichen Aufteilung errechnet werden.

Die zweite Stufe der Deckungsbeitragsrechnung betrifft die in einem Betrieb hergestellten Fabrikate bzw. Fabrikatengruppen insgesamt, denen man die durch ihre Produktion direkt verursachten Fixkosten belastet. Und zwar bedingt die Herstellung der Fabrikate die in dem entsprechenden Betrieb anfallenden Fixkosten, die für den Betrieb selbst Einzelkosten darstellen, als Gemeinkosten jedoch nach Direct Costing dem einzelnen Produkt verursachungsgerecht nicht zugemessen werden können. Somit werden diese betriebsbedingten Einzelkosten als erzeugnisbedingte Fixkosten summarisch den errechneten Erzeugnisdeckungsbeiträgen gegenübergestellt. Der sich ergebende Deckungsbeitrag II (Betriebsdeckungsbeitrag) stellt den Beitrag der einzelnen Betriebe Hochofen, Stahlwerk und Walzwerk zur Abdeckung der noch zu tilgenden Fixkosten aus dem Fertigungs-, Verwaltungs-, Betriebs- und Werksbereich und zur Gewinnerzielung dar.

Während die Stufen I und II Kosten erfassen, die letztlich immer noch einer Produktgruppe (z.B. der Produktgruppe Rohstahl im Stahlwerk) zugemessen werden können, verrechnet die folgende Stufe auf einzelne Fabrikate

oder Fabrikategruppen nicht mehr zu beziehende Kosten.¹⁾
Nach der Alimentation der noch nicht verrechneten Kosten ergibt sich der Perioden-Nettoerfolg, sofern man das neutrale Ergebnis unberücksichtigt läßt.

3. Die Aufspaltung des Fixkostenblocks nach Zurechnungsgesichtspunkten in der Einzelkostenrechnung

Eine andere Möglichkeit der Aufspaltung des Fixkostenblocks nach Zurechnungsgesichtspunkten zeigt Riebel.²⁾
Diese erscheint vor allem als sinnvoll, wenn man erfolgsrechnerisch eine stark differenzierte Kostenanalyse betreiben will, die die Kosten in ihren Entstehungsbereichen und im Zusammenhang mit den erstellten Produkten aufzeigen soll sowie ihre Alimentation im Erlös zu erkennen gibt.

Zwecks Aufspaltung des Fixkostenblocks nach Zurechnungsgesichtspunkten bedient sich Riebel der sog. Einzelkostenrechnung.³⁾

"Die Bezeichnung Einzelkostenrechnung soll darauf hinweisen, daß in diesem System nur mit Einzelkosten oder mit direkt zurechenbaren Kosten gerechnet wird."⁴⁾

Ziel der Einzelkostenrechnung ist es, jede Kostenart an einer Stelle in einer sog. Bezugsgrößenhierarchie, die der Zurechnung zugrunde liegt, als Einzelkosten bzw. Maßkosten auszuweisen, "weil die Frage: Wem können

1) siehe auch RKW, a.a.O., S. 19 ff.: "Außerdem unterteilen manche Unternehmen die fixen Kosten in zwei Klassen, nämlich:

1. die fixen Kosten, die nur für bestimmte Erzeugnisse anfallen und diesen gesondert zugerechnet werden können, und
2. die fixen Kosten, die für die verschiedenen Kostenträger untrennbar verbunden anfallen."

2) vgl. Riebel, P., (I), a.a.O., S. 213 ff.

3) derselbe, S. 213 ff.

4) derselbe, S. 214 ff.

die Kosten zugerechnet werden? immer nur relativ beantwortet werden kann." ¹⁾

Dadurch werden in der Kostenrechnung die Gemeinkosten, die im Gegensatz zu den Einzelkosten immer für eine Mehrheit einzelner Bezugsgrößen (z.B. Kostenträger oder Kostenstellen; bei diesen handelt es sich dann um die sog. Stellengemeinkosten) anfallen, eliminiert, da eine Umlage der Einzelkosten einer Stufe auf die nachgelagerten Stufen nicht vorgenommen wird, denn "die an irgendeiner Stelle in der Bezugsgrößenhierarchie ausgewiesenen Kosten sind dann für die untergeordneten Bezugsgrößen Gemeinkosten" ²⁾. Nur die Einzelkosten als Maßkosten können verursachungsgerecht angelastet werden.

Man erkennt somit, daß sich im Rahmen des Direct Costing als Einzelkostenrechnung die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten nicht nur auf die Kostenträger, sondern auch auf andere Bezugsgrößen, wie Kostenstellen - man spricht deshalb von Stelleneinzel- und -gemeinkosten - Betriebe, Bereiche, Werke und Unternehmen bezieht.

Nur so ist es möglich, innerhalb einer aufgestellten Bezugsgrößenhierarchie

Kostenstelle → Betrieb → Bereich → Werk → Unternehmen
oder

Fabrikat → Fabrikatgruppe → Kundengruppe

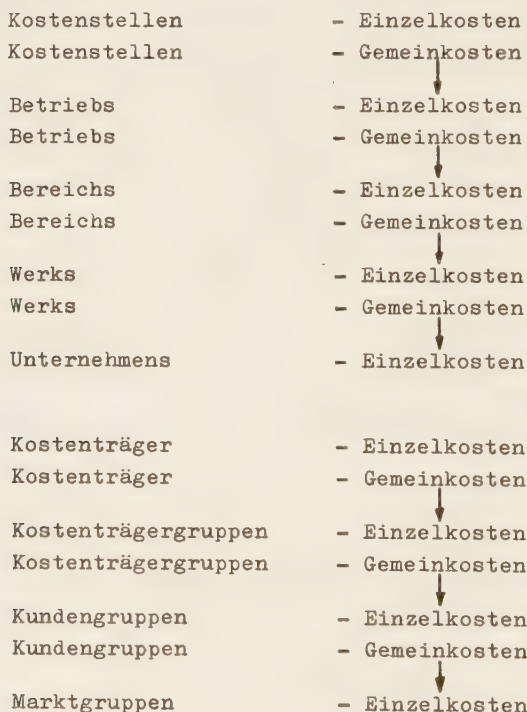
jede Kostenart an einer Stelle als Einzelkosten auszuweisen. "Dabei ist es nicht zweckmäßig, in die Einzelkosten der 'übergeordneten' Bezugsgröße auch die Ein-

1) vgl. Riebel, P., (I), a.a.O., S. 215

2) ebenda

zelkosten der 'untergeordneten' Bezugsgröße einzubeziehen."¹⁾ Ist demnach eine Kostenart an einer bestimmten Stelle als Einzelkosten ausgewiesen worden, so stellt sie für die untergeordneten Bezugsgrößen immer Gemeinkosten dar. Andernfalls hätte man sie auch in dem nachgestuften Verrechnungsbereich als Einzelkosten ausweisen können.

Zwischen den Einzel- und Gemeinkosten der einzelnen Bezugsgrößen besteht innerhalb der jeweiligen Bezugsgrößenhierarchie folgender funktionaler Zusammenhang:



1) siehe Riebel, P., (I), a.a.O., S. 215

Man erkennt aus dieser Gruppierung, daß die Gemeinkosten einer Kostenstelle Einzelkosten für einen Betrieb, Gemeinkosten des Betriebes Einzelkosten für den entsprechenden Bereich (Fertigung, Verwaltung, Vertrieb) und Bereichsgemeinkosten Werkseinzelkosten darstellen, sofern mehrere Werke in einem Unternehmen verbunden sind, wie es in der Eisenhüttenindustrie die Regel ist. Dieselbe Verbindung besteht ebenfalls zwischen Kostenträgern, Kostenträgergruppen, Kundengruppen und Marktgruppen.

Die Aufspaltung des Fixkostenblocks geschieht dadurch, daß man die Fixkosten als Maßkosten behandelt, indem man sie in einen durch die Bezugsgrößenhierarchie bestimmten Kostenbereich einbucht, in dem sie noch als Einzelkosten anfallen, ohne sie auf nachgeordnete Bereiche mittels einer fragwürdigen Schlüsselung weiterzuverrechnen, wie es bisher noch bei der Verrechnung der Fixkosten als Gemeinkosten geschieht. Die letzte Einzelkostenbezugsgröße stellt in jedem Falle das Unternehmen dar, für das jede Kostenart als direkt zu meßbare Aufwandsgröße in Form einer Einzelkostenart anfallen muß.

Bei einer solchen Verrechnungstechnik wird das Verursachungsprinzip konsequent eingehalten und die Verrechnung der Fixkosten nicht so sehr von ihrem auf Beschäftigungsschwankungen abgestellten Kostencharakter, sondern von der Zurechenbarkeit zu bestimmten Bezugsgrößen in der Kostenrechnung abhängig gemacht, ohne daß die Fixkosten jemals auf die Leistungseinheit bezogen werden.

IV. Kostenrechnerische Probleme des Direct Costing

A. Die Kostenauflösung als Voraussetzung und Problem des Direct Costing

1. Bedeutung der Kostenauflösung

Das Direct Costing kennt als wichtigstes kostenrechnerisches Problem die Kostenspaltung. Dieses Problem kann aber nach Ansicht der Anhänger und Befürworter dieses Kostenrechnungssystems in zufriedenstellender Weise gelöst werden.¹⁾

Die Richtigkeit und damit die Aussagefähigkeit des Direct Costing hängt weitgehend von der Genauigkeit der Kostenauflösung, d.h. von der Zerlegung der Kostenarten in ihren fixen und variablen Bestandteil ab.

"Die praktische Anwendung der Grenzkostenrechnung beruht auf der Unterteilung der Kosten nach ihrem Verhalten gegenüber Beschäftigungsänderungen."²⁾ Am

Anfang des Direct Costing steht somit die Einstufung der Kostenarten nach ihrer Variabilität³⁾ bzw. nach ihrem Reagibilitätsgrad⁴⁾.

Entsprechend der Reaktion, welche die Kosten bei einer Variation des Beschäftigungsgrades aufweisen, kennt Schmalenbach⁵⁾ fixe, degressive, proportionale, progressive und regressive Kosten.

1) vgl. RKW, Direct Costing, a.a.O., S. 23

2) ebenda, S. 17

3) vgl. Käfer, K., Standardkostenrechnung, Budget-, Plan- und Maßkosten im Rechnungswesen des Betriebes, Stuttgart 1955, S. 186

4) vgl. Medicke, W., Die Gemeinkosten in der Plankostenrechnung, Berlin 1956, S. 74

5) vgl. Schmalenbach, E., Pretiale Lenkung des Betriebes, Bremen - Horn 1948, S. 45 ff.

In der Praxis werden die Kosten entsprechend ihrem Verhalten bei einer Änderung des Beschäftigungsgrades meistens auf zwei Gruppen: fixe und variable reduziert. Eine solche Zweiteilung der Kosten erweist sich sehr zweckmäßig, "weil

1. eine exakte Aufteilung der Kosten auf fünf Gruppen schwer durchführbar ist,
2. mathematisch fixe und mathematisch proportionale Kosten recht selten und die meisten Kosten mehr oder weniger degressiv sind und
3. mit der Bezeichnung 'degressiv' nicht viel anzufangen ist, wenn die Stärke der Degression unbekannt ist"¹⁾.

Setzen die im Direct Costing gebotenen Möglichkeiten voraus, daß eine einwandfreie Kostenspaltung pro Kostenart vorgenommen wird, so birgt diese jedoch die größten Schwierigkeiten, die es beim Einsatz des Direct Costing zu überwinden gilt.

Während es noch zu einem verhältnismäßig richtigen Ergebnis führt, wenn man die Kostenmasse eines Betriebes blockmäßig in den variablen und fixen Anteil zerlegt, so erscheint es als zweifelhaft, eine zu einem richtigen Resultat führende Kostenspaltung pro Kostenart und Kostenstelle vorzunehmen. Das ergibt sich allein schon aus dem unterschiedlichen Verhalten einzelner Kostenarten bei verschiedenen Beschäftigungsgraden infolge ihres stufenfixen Verlaufs sowie durch die Erscheinung der Kostenremanenz. Hinzu tritt der auf einer Lastgradvariation beruhende unstetige Kostenverlauf mancher Ko-

1) siehe Cramer, Norbert, Der Einfluß des Beschäftigungsgrades bei der Erfolgsanalyse, Diss., Münster 1951, S. 32

stenarten bei Beschäftigungsgradänderungen, der in einem gemischten Eisenhüttenwerk jede Kostenspaltung in einem kleineren Bereich (Kostenstelle) als suspekt erscheinen läßt.

Ist aber der Ansatz der variablen und fixen Kosten falsch, so müssen alle Ergebnisse, die auf dieser Kostenzerlegung aufbauen, sowie alle Dispositionen, die an jene geknüpft werden, auch unrichtig sein.

Die kostenrechnerischen Auswirkungen in der Fehlerhaftigkeit der Kostenspaltung größerer Bereiche (Betriebe) werden durch die Kostenstruktur eines gemischten Eisenhüttenwerkes stark eingengt. Da der Materialumsatz 60 - 70 % der Kosten beträgt, verbleiben 30 - 40 % an Kosten, bei denen eine Zerlegung in ihren fixen und proportionalen Anteil vorzunehmen wäre. Damit wird sich aber auch der Fehlerumfang auf diesen Kostenblock beschränken.

Beachtenswert bleibt jedoch, daß diese - wenn auch kleine - Fehlerwirkung der Kostenspaltung in der Größenordnung der Ergebnisverfälschung in der Vollkostenrechnung auf Grund der Fixkostenumlage gleichkommen kann. Denn die Fixkosten sind im Verhältnis zu den proportionalen Kosten verhältnismäßig gering und bilden damit nur ein relativ kleines Fehlerfeld für die Kostenumlage.

2. Methoden der Kostenauflösung

Die Trennung des Kostenblocks in seine fixen und variablen Bestandteile wird mittels des Einsatzes der buchtechnischen (empirisch-synthetischen), der mathematischen und der verbrauchsmengenmäßig-analytischen Me-

thode durchgeführt.¹⁾

Will man mit der Kostenzerlegung praktisch verwertbare Resultate erzielen, so ist von dem alleinigen Einsatz der mathematischen Methode abzusehen. Bei ihrer Anwendung schließt man von dem sich innerhalb zweier Beschäftigungsintervalle ergebenden Kostenzuwachs auf den proportionalen Gesamtkostenanteil, indem man die Gesamtmenge mit den ermittelten Grenzkosten des Mengenzuwachses multipliziert. Die auf solche Weise errechneten Proportionalkosten werden von den Gesamtkosten abgezogen, so daß als Differenz die Fixkosten entfallen.

Die mathematische Methode wird mit dem Argument kritisiert, man könnte nicht ohne weiteres von einem ermittelten Kostenzuwachs auf einen damit bestimmten proportionalen Gesamtkostenverlauf der variablen Kosten schließen. Liegt ein gekrümmter Gesamtkostenverlauf vor, so muß die Kostenauflösung nach dem "proportionalen Satz" zu einem falschen Ergebnis führen.²⁾ Eine Bestimmung der Fixkosten mittels der mathematischen Methode ist also nur bei linearem Kostenverlauf exakt.³⁾ Auch Schmalenbach lehnt diese Methode für die Kostenauflösung später ab und läßt sie nur noch für die Preispolitik gelten.⁴⁾

1) vgl. Schnettler, A., (II), Betriebsanalyse, 2. Aufl., Stuttgart 1960, S. 196 ff.

Kalveram, W., Kostenrechnung, Wiesbaden 1951, S. 108
Medicke, W., Die Gemeinkosten in der Plankostenrechnung, Berlin 1956, S. 76 ff.

2) vgl. auch Heinen, E., Kostenanalyse und Kosten-spaltung, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. II, Stuttgart 1958, Sp. 3404

3) vgl. Heinen, E., (II), a.a.O., Sp. 3404

4) siehe Schmalenbach, E., Pretiale Wirtschaftslenkung, Bremen-H. 1948, Bd. II, Optimale Geltungszahl, S. 55: "Es handelt sich in Wirklichkeit nicht darum, die Gesamtheit der Kosten aufzuspalten in fixe und proportionale, sondern nur darum, die Grenzkosten zu bestimmen, d.h. die Kosten, die sich bei einem bestimmten Beschäftigungsgrad proportional verhalten."

Eine Ablehnung dieser Kostenauflösungsmethode ist auch im Rahmen des Direct Costing zu befürworten, da bei einem gekrümmten Gesamtkostenverlauf je nach dem als Ausgangswert genommenen Kostenzuwachs sich ein anderer Fixkostenbetrag ergeben muß, der sogar negativ werden kann, denn "die Ergebnisse der mathematischen Methode sind nur für die schmale Beschäftigungsschicht repräsentativ, für die sie errechnet wurden"¹⁾. Und auch dieses gilt nur in bezug auf die variablen Kosten.

Demgegenüber knüpft die buchtechnische Methode an den Gesamtkostenverlauf an und verfolgt die Reaktion der Kostenarten bei variierender Beschäftigung mittels einer buchtechnisch-statistischen Aufstellung über alle innerhalb einer bestimmten Periode verwirklichten Beschäftigungsgrade hin. "Eine Kenntnis der fixen und variablen Kosten kann der Betrieb nur auf buchtechnisch-statistische Weise erhalten, indem in der Kostengliederung die fixen Kosten von den variablen getrennt und in ihrer Entwicklung bei verändertem Produktionsvolumen festgestellt werden."²⁾ Weigmann spricht deshalb auch von einer "Kostenbesicht" über möglichst große Beschäftigungsänderungen.³⁾

Um bei der Anwendung der buchtechnisch-statistischen Methode zu einer Trennung der Mischkostenarten in

1) siehe Cramer, N., a.a.O., S. 33

2) siehe Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1957, S. 358

3) siehe Weigmann, W., Selbstkostenrechnung und Preisbildung in der Industrie, a.a.O., S. 26

ihren fixen und proportionalen Bestandteil zu gelangen, bedient man sich der graphischen Darstellungsweise. Hierbei ermittelt man aus einer Punktwolke eines Kostenstreuungsdiagramms¹⁾ von Kostenwerten bei verschiedenen Beschäftigungsgraden die Resultante der statistischen Streuwerte.²⁾ Mellerowicz bejaht die Anwendung der graphischen Methode unter der Voraussetzung, daß "bereinigte Istkostenwerte" für verschiedene Beschäftigungsgrade zur Verfügung stehen, da sie dann zu guten Ergebnissen führe³⁾.

Neben der Kostenspaltung unter Zugrundelegung der Gesamtkostenkurven, die auf eine Periode abgestellt sind, ist die Ermittlung der variablen und fixen Kostenbestandteile pro Mischkostenart mittels der Ergebnisse der Stückkostenrechnung möglich.

Bei Ausschaltung eines zu progressiven Stückkosten führenden überproportionalen Gesamtkostenverlaufes weist die Stückkostenkurve mit steigender Beschäftigung einen fallenden Verlauf auf und nähert sich asymptotisch einer Parallelen zur Abszisse, die unter der Voraussetzung eines proportionalen Verlaufes der variablen Ge-

-
- 1) "Haupthilfsmittel hierbei (Ermittlung der variablen und fixen Bestandteile, d. Verf.) sind: die graphische Darstellung der Kostenstreuung ..."
vgl. RKW, Direct Costing, a.a.O., S. 22
 - 2) vgl. Kalveram, W., a.a.O., S. 109
Koving, G., Überwachung der Fertigungsgemeinkosten in einem amerikanischen Maschinenbau-Unternehmen, Der Betrieb, 1960, S. 502
Nebelung, C., Statistische Ermittlung der fixen und variablen Kosten, Kostenrechnungs-Praxis, 1958, S. 58 ff.
 - 3) siehe Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 2. Teil, Berlin 1958, S. 81
vgl. auch Cramer, N., a.a.O., S. 55: "Zur Untersuchung der Abhängigkeit der einzelnen Kostenarten vom Beschäftigungsgrad ist die Form der graphischen Darstellung am besten geeignet."

samtkosten den Grenzkosten, die ceteris paribus konstant bleiben, ziemlich nahe kommt.¹⁾

Bei Anwendung dieses Verfahrens könnte man auch mit den üblichen Methoden der Statistik für die Gleichung der Hyperbel $y = \frac{a}{x} + b$ ²⁾, welche die Stückkostenkurve repräsentiert, die erforderlichen Durchschnittskostenwerte ermitteln, so daß man auf Grund der errechneten Kostenwerte die Ausgleichshyperbel erhält. Leider gilt auch hierfür, "daß durch die Anwendung mathematisch-statistischer Formeln zur Berechnung der Normalkurven kein höherer Grad der Exaktheit zu erreichen ist"³⁾. Denn "wenn die Ausgangsgrößen ungenau sind"⁴⁾, müssen die Ergebnisse notwendigerweise ebenfalls ungenau bleiben, auch wenn man exakte Rechenverfahren anwendet."⁵⁾

Einen ähnlichen Weg zur Ermittlung der Kostenstruktur auf Grund der Stückkostenwerte beschreitet Wolter⁶⁾ mit seiner Methode der Degressionsskizze, "die ein schaubildliches Verfahren zur überschläglichen Darstellung

1) vgl. Michel, H., Grenzkalkulation in der Praxis, Kostenrechnung-Praxis, 1960, S. 112

2) y = Stückkosten; x = Menge; a = Fixkosten; b = Proportionalkostenanteil pro Stück

3) Cramer, N., a.a.O., S. 72

4) Dieses trifft für die Praxis immer zu, deren Schwierigkeit meistens darin liegt, die effektiven Daten unter die Aussagen der Theorie zu subsumieren.

5) Cramer, N., a.a.O., S. 72: Cramer übersieht, daß die mathematische Methode keine Genauigkeit vortäuschen will, wenn es die effektiven Ausgangswerte gar nicht erlauben, sondern sie will lediglich eine Möglichkeit zur exakten Bestimmung der Ausgleichsfunktion bieten.

In diesem Zusammenhang erscheint auch der Versuch Bindemanns, Grenzkostenfunktionen auf Grund der Korrelationsrechnung zu ermitteln, erwähnenswert.
vgl. Bindemann, W.D., Kostensynthese, ZfhF, 1951, S. 389 ff.

6) siehe Wolter, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, Köln-Opladen 1948

der Kostenkurve" ¹⁾ bietet, indem an die Stelle der gebräuchlicheren reinen Punktstreuung eine kombinierte Punkt-Kurven-Streuung tritt. Die der Berechnung zugrunde liegende Stückkostenkurve als Umhüllungskurve wird auf Grund mehrerer Teilkostenkurven gebildet, die jeweils ein Geschäftsjahr repräsentieren und durch die Kosten bei niedrigster, durchschnittlicher und höchster Erzeugung markiert werden. ²⁾

Bei der verbrauchsmäßig-analytischen Methode versucht man eine "Kostenzerlegung im Rahmen einer Kostenplanung" ³⁾ vorzunehmen. Die Kostenplanung enthält "die Entscheidung, ob bestimmte Kosten dem Beschäftigungsumfang angepaßt werden sollen oder nicht" ⁴⁾, so daß die Fixkosten für die jeweilige Periode durch die Unternehmensleitung festgelegt worden sind, während die variablen Kosten auf Grund der laufenden Dispositionen entstehen.

Henzel betont zwar auch, die Kosten seien weitestgehend dispositionsbedingt, bezweifelt aber, daß man eindeutige Beziehungen zwischen den Kosten und dem Beschäftigungsverlauf feststellen kann, da "für das Problem der Abhängigkeit der Kosten nicht nur eine einzige, eindeutige und rechenhafte Beziehung vorliegt, sondern ein Komplex von Beziehungen und Abhängigkeiten, die durchaus nicht nur eine rechenhafte Natur besitzen" ⁵⁾.

1) siehe Wolter, A.M., a.a.O., S. 85

2) vgl. Wolter, A.M., a.a.O., S. 85

3) vgl. Böhm-Wille, a.a.O., S. 22

4) siehe RKW, Direct Costing, a.a.O., S. 21

5) siehe Henzel, Fr., Kosten und Leistung, 2. Aufl.,
Bühl-Baden 1941, S. 154

Diese Feststellung ist allgemein bekannt. Denn nur auf Grund dieser Komplexität der Kostenverläufe weisen die bislang veröffentlichten Kostenanalysen der Eisenhüttenindustrie so große Unterschiede auf.

Während beispielsweise Rummel die Verarbeitungskosten des Hochofens in einen 85 % variablen und 15 % fixen Anteil aufteilt, gelangt Tgahrt zu einem Verhältnis 57 : 43 %¹⁾.

Trotz dieser abschreckenden Ergebnisse darf aber die Praxis vor dieser Aufgabe nicht kapitulieren, denn "in der betriebswirtschaftlichen Praxis kommt es nicht so sehr auf die absolute Exaktheit an, die in den meisten Fällen ohnehin nicht erreichbar ist, sondern auf die Auswertbarkeit der Rechnungsergebnisse", da "die Zahlen nicht Selbstzweck, sondern nur Werkzeuge des wirtschaftenden Menschen"²⁾ sind. Voraussetzung für ein aussagefähiges Direct Costing bildet aber stets eine Kostenspaltung, welche alle Möglichkeiten einer exakten Kostenanalyse ausschöpft, um das Fehlerfeld weitestgehend einzuengen. Andernfalls führen die in der Kostenspaltung liegenden Ungenauigkeiten zu falschen Erkenntnissen und diesen entsprechenden falschen Dispositionen, die Ausgangspunkt einer das Unternehmen gefährdenden Betriebspolitik sein können.

1) Rummel, K., Der Festigkeitsgrad der Kosten, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1942/43, S. 227

Tgahrt, E., Probleme bei der Pflichtprüfung von Eisenhüttenwerken, Köln 1939, S. 48

2) Cramer, N., a.a.O., S. 72

3. Durchführung der Kostenauflösung in einem gemischten Eisenhüttenwerk

In der Praxis versucht man, mittels der graphischen Methode einen ursächlichen Zusammenhang zwischen Kostenhöhe und entsprechendem Beschäftigungsgrad abzuleiten, indem man den sich aus der Kostenstatistik vergangener Rechnungsperioden ergebenden Kostenanfall mit dem ihn bestimmenden Beschäftigungsgrad konfrontiert. Zu diesem Zweck trägt man in einem Koordinatensystem auf der Abszisse die Beschäftigungsgrade und auf der Ordinate die diesen entsprechenden Kosten ab. In das aufgetragene Kostenstreubild, das sich in einer Punktwolke darstellt, zeichnet man die Regressionsgerade als Mittelwertkurve bzw. Tendenzgerade ein, nachdem man aus dem Wertpaar Kosten/Beschäftigungsgrad entsprechend dem Beschäftigungsanstieg zwei Gruppen gebildet hat. Die erste Gruppe enthält die niederen Beschäftigungsgrade mit den jeweiligen Kosten, die zweite Gruppe umfaßt die höheren Beschäftigungsgrade und die zugehörigen Kosten. Jede Gruppe wird durch den errechneten Mittelwert repräsentiert, deren Verbindung die Regressionsgerade ergibt; ihre rückwärtige Verlängerung schneidet die Ordinate in einem bestimmten Punkt, der die Höhe der Fixkosten angibt.

Man muß bei jeder Kostenauflösung beachten, daß die verschiedenen Einflüsse, die auf die Istkosten einwirken, die Erkenntnis des Zusammenhanges Kosten/Beschäftigungsgrad sehr erschweren. Bei einer exakten Kausalbetrachtung müßte man alle anderen Kostenbeeinflussungsfaktoren eliminieren. Dieses dürfte jedoch in der Praxis undurchführbar sein. Somit "kann die Trennung der fixen von den veränderlichen Kosten nicht vollständig genau sein."¹⁾

1) siehe RKW, a.a.O., S. 23

B. Die Frage nach dem Kalkulationsprinzip

Die entscheidende Frage, welche letztlich bei der Beurteilung der verschiedenen Kostenrechnungssysteme den Ausschlag gibt, lautet: Gibt es ein einheitliches Kalkulationsprinzip?

Überwiegend gilt als Kalkulationsprinzip der in Lehre und Praxis vertretenen Kostenrechnung das Verursachungsprinzip¹⁾, das durch die Anwendung des Proportionalitätsgrundsatzes in die Zuschlagskalkulation eingegangen ist²⁾. Nach dem Kostenverursachungsprinzip soll jedes Erzeugnis die Kosten tragen, deren Entstehung es bewirkt hat. Da eine eindeutige verursachungsgerechte Zumessung der fixen Kosten auf die erstellte Leistungseinheit bei verbundener Mehrfachproduktion nicht möglich ist, lehnt das Direct Costing unter Berufung auf dieses Prinzip die Fixkostenumlage ab.

Das Direct Costing unterstellt, daß für die Kostenrechnung nur das Verursachungsprinzip gilt. Ob diese Ansicht zutrifft, bedarf einer eingehenden Untersuchung und kann nicht vorausgesetzt werden.

Sicher ist es für betriebspolitische Entscheidungen wichtig, zu wissen, welche Kosten ein Fabrikat verursacht. Dieses gilt z.B. bei der Produktionsaufnahme eines neuen Artikels, von dem man wissen will, ob sein Erlös die verursachten Kosten decken wird.

1) siehe auch Funke, H., Mellerowicz, K., Abromeit, H.-G., Grundfragen und Technik der Betriebsrechnung, Freiburg, 1954, S. 14
"Die Verrechnung wird beherrscht von dem Verursachungsprinzip: Jeder Kostenträger soll die Kosten tragen, die er verursacht."
vgl. auch Gutenberg, E., (I), a.a.O., S. 143, und Schnettler, A., Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, Wolfenbüttel 1949, S. 200

2) vgl. Funke, Mellerowicz, Abromeit, a.a.O., S. 14

Aber ebenso wichtig kann die Feststellung sein, "wieviel Kosten entfallen im Durchschnitt auf eine Leistungseinheit"¹⁾? Mit dieser Frage stellt Koch dem Verursachungsprinzip das Durchschnittskostenprinzip entgegen. So ist für die Unternehmensleitung die Feststellung letztlich erfolgsmäßig beruhigend, daß die auf eine Sortengruppe im Durchschnitt entfallenden Kosten auch im Erlös ihre Deckung finden.

Oft kann man in der laufenden Kostenrechnung die Anforderungen des Verursachungsprinzips gar nicht erfüllen. Dieses gilt z.B. für die Kalkulation von Kuppelprodukten. Hierbei weiß man nicht, welche Kosten das einzelne Kuppelprodukt verursacht hat. Befolgt man die Lehre des Direct Costing konsequent²⁾, so kann eine Kalkulation für Kuppelprodukte gar nicht aufgestellt werden. Würde aber die strikte Befolgung eines solchen zum Leitmotiv erhobenen kalkulatorischen Prinzips einer sinnvollen Unternehmensführung dienen können? Dieses muß man für ein gemischtes Eisenhüttenwerk, in dem gerade Kuppelprodukte kalkulatorisch einen wichtigen Platz einnehmen, verneinen.

In diesem Fall erweist sich das von der Vollkostenrechnung für die Kalkulation von Kuppelprodukten angewendete Prinzip der Angemessenheit, das die angefallenen Gesamtkosten auf Grund der Subtraktions- oder Verteilungsrechnung auf die einzelnen Kuppelprodukte verteilt, als praktikabel und den kalkulatorischen Erfordernissen angemessen. Damit wird offenbar, daß das Verursachungsprinzip

1) siehe Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, ZfhF, 1953, S. 317

2) "Jedes Erzeugnis darf nur diejenigen Kosten tragen, die es verursacht hat."
siehe Rodenstock, R., Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950, S.13 ff.

nicht allein für die laufende Kostenrechnung gilt, obwohl sein Primat nicht bestritten werden soll, denn "Maßstab für die Genauigkeit der Kostenrechnung ist ... das mehr oder weniger durchgeführte Verursachungsdenken ..." ¹⁾. Oberstes Ziel einer jeden Kostenrechnung bleibt aber die Darstellung für die Unternehmensführung verwertbarer Ergebnisse.

Aber auch für die Durchführung kalkulatorischer Sonderrechnungen, für welche die laufende Kostenrechnung die Daten liefert, gilt nicht immer das Verursachungsprinzip.

Setzt man die Kalkulation für die Preispolitik ein, so trifft dieses Prinzip für die Preisgestaltung eines Sortiments häufig nicht zu. Hier belastet man die im Sortiment vereinigten Erzeugnisse sehr oft nach dem Prinzip des kalkulatorischen Ausgleiches auf Grund ihrer Kostentragfähigkeit ²⁾ unter Außerachtlassung ihrer Kostenverursachung. Dasselbe gilt für die Festsetzung der Preisuntergrenze auf kurze Sicht, wenn bewußt Kostenelemente, die von dem Erzeugnis verursacht worden sind (z.B. Ausschaltung aller nicht kurzfristig zu Ausgaben führenden Kostenbestandteile bei Fixierung der Liquiditätspreisuntergrenze), bei der Preisstellung eliminiert werden.

Man erkennt anhand der aufgeführten Beispiele, daß das kalkulatorische Grundprinzip mit der Kalkulationsaufgabe und mit dem Kalkulationszweck variiert. Es gibt kein einheitliches Kalkulationsprinzip, sondern nur auf den kalkulatorischen Einzelfall abgestimmte kasuistische

1) Rodenstock, R., a.a.O., S. 14

2) Kilger fordert grundsätzlich für die Verteilung der Fixkosten die Anwendung des Deckungsprinzips als Ausfluß der Kostentragfähigkeit.
vgl. Kilger, W., (I), a.a.O., S. 609, 614, 635

Lösungen.¹⁾ Das heißt, das jeweilig anzuwendende Kalkulationsprinzip hat sich nach der gestellten kalkulatorischen Aufgabe zu richten.

Unter diesem Gesichtspunkt erscheint ein Kostenrechnungssystem am brauchbarsten, das die Anwendung der möglichen Kalkulationsprinzipien am leichtesten erscheinen läßt.

C. Die Problematik der Verteilung variabler Gemeinkosten auf Kostenstellen und Kostenträger

Wie schwierig die Verwirklichung des Verursachungsprinzips in der Praxis ist, erweist sich bei der Verteilung und Zurechnung variabler Gemeinkosten auf Kostenstellen und Kostenträger.

Die Zurechnung variabler Gemeinkosten auf die Kostenträger nach dem Verursachungsprinzip ist nicht exakt durchführbar. Jede Schlüsselgröße, die der Zumessung variabler Kosten auf die Kostenträger dient, schließt Ungenauigkeiten und damit Fehlerquellen bei ihrer Anwendung ein. Hierdurch wird die rechnerische Exaktheit des Direct Costing gemindert, das die Verrechnung variabler Gemeinkosten als richtig ansieht, obwohl gerade hier Fehlerquellen liegen, welche die Aussagekraft des Direct Costing stark mindern. Die durch eine Fixkostenumlage bewirkte Ergebnisverfälschung braucht nicht unbedingt größer zu sein als die durch eine Schlüsselung variabler Gemeinkosten verursachte Fehlerhaftigkeit. Damit ermöglicht das Direct Costing nicht die vollkom-

1) Das gleiche drückt Rummel aus, wenn er sagt: "Es gibt weder wahre, noch echte, noch richtige Kosten, sondern nur Zweckkosten."
siehe Rummel, K., Wesen, Ziele, Wege und Grenzen der Rationalisierung, Für und Wider die Rationalisierung, München 1950, S. 82

mene Ausschaltung von Umlagefehlern, sondern bewirkt nur eine Fehlerfeldeinengung. Gefährlich ist jedoch, daß hierbei allzu leicht eine Exaktheit vorgetäuscht wird, die in der Praxis nie zu erreichen ist.

Als Beispiel diene die Verrechnung der Kokillenkosten. Diese gehören zu der Primärkostenart Werksgeräte und werden nach der Blockzahl auf die Kostenträger verteilt, obwohl insbesondere die in diesem Schlüssel nicht berücksichtigte Blockgröße die Kokillengröße und damit auch den Kokillenverschleiß bestimmt. Auch die Sekundärkosten der Walzenstraße werden nur nach einer Faktorproportion, und zwar nach den Laufstunden, verteilt, obwohl auch noch andere Kostenfaktoren, wie z.B. die Beschaffenheit und die Maße des Walzgutes, auf den Kostenverzehr einwirken.

Der Einfluß einer mit Unrichtigkeiten behafteten Zurechnung variabler Kosten wird durch die in einem gemischten Eisenhüttenwerk vorherrschende Kostenstruktur in seinen kostenrechnerischen Auswirkungen weitgehend abgeschwächt. Da die Materialkosten als direkt zumeßbare Einzelkosten das Kostenbild beherrschen, beschränkt sich die Fehlerhaftigkeit durch Schlüsselung variabler Gemeinkosten von vornherein auf den geringeren Kostenanteil.

D. Die Problematik der Verteilung fixer Kosten auf die Abrechnungsperioden

Schwierigkeiten bereitet dem Direct Costing die Verteilung der fixen Kosten auf die einzelnen Abrechnungsperioden. Es werden nach der "Zurechenbarkeit der fixen Kosten auf die einzelnen Zeitabschnitte"¹⁾ Fixkosten

1) siehe Riebel, P., (I), a.a.O., S. 217

unterschieden, die

1. dem jeweiligen kurzfristigen Abrechnungs-
zeitraum auf Grund ihres Anfalls direkt
zumeßbar sind (z.B. Gehälter, Mieten usw.),
2. für eine Jahresperiode zwar regelmäßig,
für die kurzfristigen Abschnitte jedoch
diskontinuierlich anfallen (z.B. Urlaubs-
und Feiertagslöhne),
3. stoßweise für einen nicht im voraus über-
sehbaren Zeitraum entstehen (z.B. Groß-
reparaturen und Anlageabschreibungen).

Die auch kurzfristig ohne Schwierigkeiten den Perioden einwandfrei anzulastenden Fixkosten nennt Riebel "Perioden-Einzelkosten"¹⁾. Die beiden anderen Fixkostenarten bezeichnet er als Perioden-Gemeinkosten, die "sich nicht ohne Willkür auf die einzelnen Zeitabschnitte verteilen, gleichgültig, ob man sie proportional zur Zeit, zu den Leistungen oder nach einem kombinierten Schlüssel verrechnet. Aufgeschlüsselte Anteile sagen über den tatsächlichen Verzehr nichts aus."²⁾

Während in Riebels Stellungnahme zur Schlüsselung der Perioden-Gemeinkosten eine resignierende Haltung offenkundig wird, fordert Poller eine Aufteilung nach den Umsätzen, indem er meint, daß "sich der Verteilungsschlüssel leicht aus den Periodenumsätzen vergangener Geschäftsjahre ermitteln läßt"³⁾.

1) siehe Riebel, P., (I), a.a.O., S. 217

2) ebenda

3) siehe Poller, H., a.a.O., S. 77

Dieselbe Ansicht vertreten Böhm-Wille
vgl. Böhm-Wille, a.a.O., S. 46 ff.

Poller versucht, seine Ansicht mit dem Argument zu begründen, die für die verkauften Erzeugnisse ermittelte Erzeugnisdeckungssumme, die zur Abdeckung der Fixkosten diene, sei von der im Saisonzyklus schwankenden Umsatzhöhe abhängig.¹⁾ Einer solchen Beweisführung ist entgegenzuhalten, daß man durch diese umsatzabhängige Fixkostenverteilung die Fixkosten als von den umgesetzten Leistungen abhängig betrachtet und auch dementsprechend kalkulatorisch behandelt. Diese Verrechnungstechnik steht jedoch im Widerspruch zum Direct Costing, wonach die Fixkosten zeitabhängig²⁾ und nicht leistungsabhängig sind. Auf Grund dieser Zeitabhängigkeit erscheint die zeitproportionale Umlage als allein richtige Verrechnungstechnik, die dem System des Direct Costing adaequat ist.

E. Die Verrechnungsprobleme der Mischkosten

1. Die Frage der Zurechenbarkeit

Die kalkulatorischen Schwierigkeiten des Direct Costing zeigen sich vor allem bei der Verrechnung der Mischkostenarten, die sich aus variablen und fixen Kostenanteilen zusammensetzen. Probleme dieser Kostenarten tauchen nicht nur hinsichtlich ihrer Spaltung auf, sondern auch im Hinblick auf die vom Direct Costing geforderten Verrechnungsprinzipien. Nach der Lehre des Direct Costing kann der variable Anteil einer Mischkostenart in richtiger Weise den Kostenträgern zugerechnet werden, während eine richtige Zurechnung für den fixen Anteil nicht zutrifft.

1) vgl. Poller, H., a.a.O., S. 77

2) "..., daß die fixen Kosten ihrer Natur nach zeitabhängige Kosten sind", weil "diese Kosten an den Zeitablauf gebunden sind" und "zur Aufrechterhaltung der Fertigungsbereitschaft einer bestimmten Kapazität aufgewendet werden müssen, ... ohne Rücksicht auf den Umfang, in dem die Betriebsmittel tatsächlich genutzt werden". (siehe RKW, Direct Costing, a.a.O., S. 57 ff.)

Die Fragwürdigkeit dieser Aussage möge ein Beispiel veranschaulichen:

Bereits seit längerer Zeit stellen Fertigungslöhne nicht mehr ein Musterbeispiel für rein variable Kosten dar. Die Ursachen sind in der Situation auf dem Arbeitsmarkt, im Arbeitsrecht und in den hohen Fluktuationskosten zu suchen. Jeder Betrieb ist heute bestrebt, eine Stammebelegschaft an sich zu binden, die auch bei rückläufiger Konjunktur und mangelnder Auftragslage weiter beschäftigt und nicht entlassen wird. Damit sind die Fertigungslöhne nicht nur beschäftigungsabhängig, sondern enthalten auch Fixkostenanteile. Sie stellen daher eine Mischkostenart dar. Bei konsequenter Anwendung des Direct Costing darf allein der variable Lohnanteil auf die Kostenträger verrechnet werden. Der fixe Lohnanteil ist aus der Kostenträgerrechnung auszuklammern.

Solch eine systemgetreue Lohnverrechnung ist kalkulatorisch unbefriedigend. Man kann nicht bei der Verrechnung des Fertigungslohnes die Zurechnung des variablen Kostenanteiles als richtig, die Zumessung des Fixkostenanteiles als falsch bezeichnen. Würde man z.B. im Maschinenbau dieser Verrechnungstechnik zustimmen, so wäre eine genaue Erfassung aller auf einen Auftrag entfallenden Einzelkosten unmöglich, da die fixen Fertigungslohnanteile kostenträgermäßig nicht ermittelt würden.

Im Eisenhüttenwesen stellen die Fertigungslöhne keine Einzelkosten dar, die direkt an der Leistungseinheit erfaßt werden. Sie werden den einzelnen Sorten nach einem Schlüssel zugemessen. Hierbei gilt, daß der Fixkostenanteil dieser Fertigungslöhne den Kostenträgern mit einem richtigeren und besseren Ergebnis angelastet werden kann als der variable Kostenanteil mancher anderen Kostenart (z.B. Hilfslohne, Reparaturmaterial).

Sieht man vom Materialeinsatz ab, so ist die verbrauchs-
mäßige Abhängigkeit Kosten - Leistung bei den Fertigungs-
löhnen eindeutiger und exakter meßbar als bei den mei-
sten übrigen Kostenarten. Dieses gilt für den variablen
und den fixen Kostenanteil der Fertigungslöhne.

Die an den Fertigungslöhnen gezeigte fragwürdige Ver-
rechnung der Mischkosten im Direct Costing trifft auch
für die anderen Kostenarten zu. So kann nicht die Zu-
rechnung der Zeitabschreibung (30 % der Gesamtabschrei-
bung) auf die Kostenträger als falsch, die kostenträger-
mäßige Erfassung der Mengenabschreibung (70 % der Ge-
samtabschreibung) als richtig angesehen werden. Die
Problematik dieser Feststellung liegt bereits in der
Fragwürdigkeit der Kostenspaltung. Dasselbe gilt in
einem gemischten Eisenhüttenwerk z.B. auch für die Ener-
giekosten, für die Brennstoffkosten, die Werksgeräte,
ff.-Stoffe, Betriebsstoffe, die Anlagenunterhaltung,
d.h. für den Großteil aller Gemeinkosten.

Entscheidend für die richtige oder falsche Verrechnung
des Fixkostenanteils einer Mischkostenart ist nicht
ihr Kostencharakter, sondern die Wahl eines geeigneten
Schlüssels. Dieses ergibt sich daraus, daß die Frage
der Zurechenbarkeit (Einzel- oder Gemeinkosten) gleich-
berechtigt neben die Frage nach der Kostenabhängigkeit
bei Beschäftigungsschwankungen (variable oder fixe
Kosten) tritt. Solange die Verteilungsgrundlage auf
einer verursachungsgerechten Inanspruchnahme beruht,
kann eine Verteilung der Fixkostenanteile von Misch-
kostenarten nicht falsch sein.

Damit beschränkt sich in einem gemischten Eisenhütten-
werk die Unlösbarkeit des Zurechnungsproblems bei den
primären Kostenarten auf die reinen Fixkostenarten,
(Z.B. Lastenausgleichsabgaben, kalkulatorische Zinsen,

einige Betriebssteuern) und bei den sekundären Kostenarten auf die überbetrieblichen Kosten (Werksdienst, Sozialdienst, Verwaltungsdienst) sowie die Vorkostenstellen in den einzelnen Betrieben. Diese den Kostenträgern nicht verursachungsgerecht zuzumessenden Verbundkosten sind wertmäßig relativ gering und umfassen nur ca. 10 % der gesamten Kosten. Damit beschränkt sich aber auch die Fenlerwirkung der Vollkostenrechnung auf Grund ihrer Fixkostenverrechnung auf diesen Kostenrest.

2. Die Frage der Ergebnisverfälschung

Das Argument des Direct Costing, die Vollkostenrechnung verfälsche durch ihre Fixkostenumlage auf die Kostenträger insbesondere die Fabrikateerfolge und lasse daher eine einwandfreie Fabrikatebeurteilung nicht zu, gilt nicht für den Fixkostenanteil der Mischkostenarten, sofern der für die Verteilung zugrunde liegende Schlüssel als geeignet angesehen werden kann.

Die fixen und variablen Anteile an den Mischkostenarten werden im Eisenhüttenwesen en bloc nach denselben Schlüsseln auf die Kostenträger verteilt. Dadurch beeinflussen die Fixkostenanteile nur die absoluten Beträge der einzelnen Fabrikate.

Auf die Kosten und damit auf die Erfolgsrelationen der Fabrikate untereinander, die für die Fabrikatebeurteilung entscheidend sind, wirken sie nicht ein. Nur hierdurch aber kann eine Ergebnisverfälschung verursacht werden.

Beispiel:

In einem Walzwerk werden 5 Blechsorten hergestellt. Vor Berücksichtigung einer Mischkostenart haben sich

folgende Erzeugnisdeckungsbeiträge je Tonne ergeben:

Sorte	A	B	C	D	E
Deckungsbeitrag	100	120	75	90	60

Bei der noch zu verrechnenden Mischkostenart handelt es sich um eine tonnenbezogene Kostenart (z.B. die Kosten für die Öfen oder für das Lager nebst Versand). Die Kosten pro Tonne betragen 45,-- DM. Der variable Kostenanteil umfaßt $\frac{2}{3}$, der fixe Kostenanteil $\frac{1}{3}$ der Kostensumme.

Im Direct Costing wird nur der variable Kostenanteil verrechnet. Folgende Deckungsbeiträge, welche die Wirtschaftlichkeit und damit die Rangfolge der einzelnen Erzeugnisse festlegen, werden ermittelt:

Sorte	A	B	C	D	E
Deckungsbeitrag I	100	120	75	90	60
./. variable Restkosten	30	30	30	30	30
Deckungsbeitrag II (Bruttoerfolg)	70	90	45	60	30
Rangfolge	2	1	4	3	5

Wird nach dem Prinzip der Vollkostenrechnung ein Mischkostensatz von 45,-- DM pro Tonne den Sorten angelastet, so wird das nachstehende Ergebnis ausgewiesen:

Sorte	A	B	C	D	E
Deckungsbeitrag	100	120	75	90	60
./. Restkosten	45	45	45	45	45
Nettoerfolg	55	75	30	45	15
Rangfolge	2	1	4	3	5

Aus dem Beispiel ist zu entnehmen, daß sich an der Rangfolge, welche über die Förderungswürdigkeit der Fabrikate entscheidet, durch die Umlage des Fixkostenanteils der Mischkostenart nichts geändert hat. Da die Verrechnung fixer Mischkostenanteile nicht zu einer Ergebnisverfälschung in der Fabrikateerfolgsrechnung führt, kann sie keine falschen unternehmerischen Dispositionen in der Sortimentsgestaltung veranlassen.

V. Die Bedeutung des Direct Costing als Grenzkostenrechnung

Da das Direct Costing einer Grenzkosten- bzw. Grenzwertrechnung gleichkommt, könnte sich sein Einsatz überall dort als zweckmäßig erweisen, wo eine Grenzwertrechnung die betriebswirtschaftlich sinnvollste Grundlage darstellt.

Das trifft für viele Bereiche betriebswirtschaftlichen Denkens zu.¹⁾ Bei vielen betriebswirtschaftlich wichtigen Tatbeständen interessieren nicht so sehr die Entstehung und die Wirkung absoluter Größen, sondern überwiegend die durch den variierenden Teil verursachten Veränderungen der betrachteten ökonomischen Daten. Das sich in dieser Betrachtungsweise ausdrückende Marginaldenken der modernen Wirtschaftstheorie, das vor allem die moderne Preis- und Kostentheorie beherrscht, "ist weithin ein Denken in Änderungen von wirtschaftlichen Größen, die sich gegenseitig beeinflussen. Die Ausgangsfrage aller Grenzbetrachtungen lautet: Was ändert sich im ökonomischen System, wenn

1) "Wenn sich die Erkenntnis durchgesetzt hat, daß die Grenzkosten ... ein unentbehrliches Hilfsmittel der Unternehmenspolitik, insbesondere der Preis- und Absatzpolitik, sind ..."
siehe Kilger, W., (I), a.a.O., S. 605

eine bestimmte Größe ... geändert wird?"¹⁾

So interessiert es beispielsweise den Betriebswirt in einem gemischten Eisenhüttenwerk, welche Auswirkungen eine Schrottpreiserhöhung auf die Rohstahlkosten und damit evtl. auf die Preisstellung, auf die Absatzchancen und auf die durch diese bestimmte Beschäftigungslage sowie den Gewinn haben wird.

Da das Grenzwertdenken die sinnvolle kalkulatorische Grundlage für viele unternehmerische Entscheidungen bildet, soll in dieser Arbeit untersucht werden, ob diese Betrachtungsweise so wichtig ist, daß die laufende Kostenrechnung eines gemischten Eisenhüttenwerkes auf eine solche Rechenbasis abgestellt werden sollte, oder ob nicht Sonderauswertungen der Vollkostenrechnung das gleiche Ziel besser erreichen. Durch eine von den Aufgaben der Kostenrechnung ausgehende Analyse über den Erkenntniswert des Direct Costing soll der Versuch unternommen werden, den Werksleitungen im Eisenhüttenwesen die Antwort auf diese Frage zu erleichtern.

1) siehe Woll, A., Die Grenzbetrachtung in der theoretischen Volkswirtschaftslehre, Fortbildung, Studien- und Mitteilungsblatt der Deutschen Verwaltungswirtschafts-Akademie, Heft IV, November 1961, S. 55

4. K a p i t e l

Bedeutung des Direct Costing

für die kurzfristige Betriebsergebnisrechnung in einem
gemischten Eisenhüttenwerk

I. Bedeutung und Aufgabe der kurzfristigen Betriebsergebnisrechnung

Obwohl der Erfolg als wichtigste Rechengröße eine zentrale Stellung im kaufmännischen Rechnungswesen einnimmt, "da das Ziel jeder Rechnungsführung die Ermittlung des Ergebnisses ist"¹⁾, ist für die unternehmerischen Dispositionen nicht nur die Kenntnis der absoluten Erfolgsgröße wichtig, sondern vor allem auch ein Einblick in die negativen und positiven Erfolgskomponenten (Aufwendungen und Erträge), die den ausgewiesenen Erfolg bestimmt haben.

Um den Erfolg und die diesen bestimmenden Faktoren erkennen zu können, muß das Rechnungswesen eine Erfolgsermittlung und Erfolgsanalyse ermöglichen, die durch eine entsprechende Gliederung und Herausstellung der interessierenden Daten den Erfolg und die Erfolgsquellen erkennen läßt.

Als Instrument für eine solche Erfolgsermittlung und Erfolgsanalyse dient der Unternehmensleitung die kurzfristige Erfolgsrechnung. "Man spricht von kurzfristiger Erfolgsrechnung, wenn 'der Erfolg' eines Betriebes (Unternehmens) oder einzelner Betriebsabteilungen in kürzeren als jährlichen Abständen ermittelt wird, sei

1) siehe Die Betriebsergebnisrechnung, o.Verf., Kostenrechnungspraxis, 1957, S. 189

es nun eine vierteljährliche, monatliche, zehntägliche oder tägliche Erfolgsrechnung." ¹⁾

Die kontinuierlich auf den Betriebserfolg einwirkenden internen und externen Einflußfaktoren ²⁾ bilden vor allem bei einem stark fluktuierenden Marktgeschehen die Ursache, daß der dispositive Faktor nicht das Ergebnis der Jahreserfolgsrechnung abwarten kann, um hieraus erst die erforderlichen Schlüsse für die Zukunft ziehen zu können, denn diese könnten dann zu spät kommen. "Die laufende Überwachung der Wirtschaftlichkeit der Betriebsgebarung durch die kurzfristige Erfolgsrechnung soll die beruhigende Zuversicht über den erfolgreichen und planungsgemäßen Betriebsablauf geben, die rechtzeitige Durchführung von Maßnahmen zur Verhinderung erkannter Mängel, zur innerbetrieblichen Um- oder Reorganisation und gegebenenfalls zur Einleitung einer neuen Preispolitik ermöglichen." ³⁾

-
- 1) siehe Schnettler, A., (I), a.a.O., S. 299
vgl. auch Poller, H., Kostenrechnung bei konkurrierender Produktion, Diss., Freiburg 1957, S. 69 ff.
Poller bezeichnet die kurzfristige Erfolgsrechnung als kalkulatorische Erfolgsrechnung, die folgende Fragen beantworten soll:
"a) Wie groß ist der Gesamterfolg der Periode?
b) In welchem Ausmaß haben die einzelnen Artikel zum Erfolg beigetragen?
c) Welchen Anteil haben die einzelnen Vertriebsabteilungen am Gesamterfolg?"
- 2) Als außerbetriebliche Störungsfaktoren seien Einflüsse seitens des Marktes und der Wirtschaftspolitik, als innerbetriebliche, auf die Ergebnisbildung einwirkende Elemente, die Betriebsgebarung, die Beschäftigungsmenge und die Auftragsstückelung genannt.
vgl. Schnettler, A., Betriebsanalyse, (II), Stuttgart 1958, S. 76 ff.
- 3) siehe Lägel, R., Organisation, Kalkulation, Erfolgsrechnung, Stuttgart 1949, S. 89

Da im Mittelpunkt der Gewinn- und Verlustrechnung die Ermittlung des Erfolges und die Darstellung der Erfolgskomponenten (Aufwendungen und Erträge) steht, wird in den folgenden Abschnitten zunächst die Erfolgsermittlung in der Vollkostenrechnung und im Direct Costing dargestellt und die ausgewiesenen Erfolgsgrößen analysiert. Anschließend bildet die Darstellungsweise der Erfolgskomponenten im Direct Costing den Kern der Untersuchung. Sie soll im Vergleich zur Vollkostenrechnung auf ihre Aussagefähigkeit beurteilt werden.

II. Ermittlung des kurzfristigen Periodenerfolges

A. In der Vollkostenrechnung

Der Erfolg als Saldo zwischen Erträgen und Aufwendungen bildet eine Restgröße. Die Analyse dieser Restgröße ergibt sich aus der Darstellung des Erfolgsermittlungsweges.

Bevor man auf eine detaillierte Analyse und Herstellung der einzelnen Erfolgskomponenten in der Erfolgsrechnung abstellte, begnügte man sich mit einer globalen Gegenüberstellung der Umsatzselbstkosten und Umsatzerlöse. Das Umsatzkostenverfahren ist im Prinzip auch heute noch so aufgebaut, obwohl einzelne Erfolgskomponenten nicht global, sondern detailliert ausgewiesen werden.

Während die Umsatzerlöse in der Geschäftsbuchhaltung auf den Umsatzkonten auf Grund der verbuchten Ausgangsrechnungen anfallen und ihre Feststellung relativ wenig Arbeit erfordert, müssen die Umsatzselbstkosten durch Kalkulation ermittelt werden. Grundlage hierbei bildet die Kostenträgerstückrechnung. Diese errechnet

die auf eine Leistungseinheit entfallenden gesamten Kosten. Die Kosten je Leistungseinheit bilden die Grundlage für den Ansatz der Umsatzselbstkosten (Absatzmenge $\times$ Stückkosten).

Somit enthalten die Umsatzselbstkosten die jeweils auf die umgesetzten Leistungseinheiten entfallenden anteiligen variablen und fixen Kosten.

Gegenüber dem Umsatzkostenverfahren erlaubt das Gesamtkostenverfahren eine Detaillierung der Kostenarten. Ausgangsbasis sind die gesamten Periodenkosten, die unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen an Halb- und Fertigfabrikaten in Umsatzselbstkosten umgewandelt werden. Als Merkmal der Vollkostenrechnung sind die in den Bestandsveränderungen enthaltenen anteiligen Fixkosten anzusehen.

B. Im Direct Costing

Im Gegensatz zur Vollkostenrechnung gibt es im Direct Costing keine Verteilung der fixen Kosten auf die Leistungseinheiten. Im Direct Costing werden die Fixkosten je Periode en bloc in die Erfolgsrechnung übernommen. Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens werden den Umsatzerlösen neben den umsatzabhängigen variablen Kosten alle für die Abrechnungsperiode verbuchten Fixkosten gegenübergestellt. Die Fixkosten stellen für die jeweilige Periode immer Aufwand dar.

Welche Argumente sprechen nach der Lehre des Direct Costing für eine solche kalkulatorische Behandlung der Fixkosten?

Über den Gewinn eines Unternehmens entscheidet letztlich immer der Markt mit seinen berechenbaren und unberechenbaren Faktoren. Aus diesem Grund wird im

Direct Costing die Erfolgsrechnung allein unter absatzpolitischen Belangen betrachtet und dementsprechend in ihrem Aufbau und in ihrer Verrechnungstechnik ausgestaltet, um "die laufenden Entscheidungen der Geschäftsführung, die sich auf die Umsatzhöhe auswirken"¹⁾, kenntlich zu machen.

Nur wenn Umsatzänderungen in der Erfolgsrechnung allein sich gewinnbestimmend auswirken, erhält man eine aussagefähige Erfolgsziffer. "Die Wirkungen, die Veränderungen im Absatzumfang auf die Gewinne ausüben, werden nicht durch gleichzeitige Änderungen im Erzeugnisumfang verschleiert, wenn man die fixen Kosten nicht in die Fabrikatebestände hineinrechnet."²⁾

Bei einer Totalverrechnung fixer Kosten in der jeweiligen Abrechnungsperiode zu Lasten des Ergebnisses bestimmt nur die Umsatzhöhe den Nettogewinn³⁾, während bei einer Aktivierung fixer Kosten der ausgewiesene Gewinn zusätzlich durch variierende Bestände beeinflusst wird.

Während sich im Direct Costing der Erfolg vor allem dem Umsatz anpassen soll, der ihn letztlich realisiert und bestimmt, ist er in der Vollkostenrechnung auch von der mehr oder weniger variierenden Beschäftigung abhängig, die zu "regellosen Erfolgsschwankungen" führt, da "durch Vermehrung oder Verminderung der Bestände eine Erfolgverschiebung von einer Periode in die andere"⁴⁾ eintritt.

1) siehe RKW, a.a.O., S. 60

2) siehe RKW, a.a.O., S. 50

3) siehe Heine, P., a.a.O., S. 523: "... das Nettoergebnis nur durch den Periodenumsatz bestimmt wird." vgl. ebenda, S. 522, u. Riebel, P., (I), a.a.O., S. 237

3) siehe RKW, a.a.O., S. 54 und 59

Danach beeinflussen nicht nur die betrieblichen Aufwendungen und Erlöse, sondern auch der Wertansatz für die Fabrikatebestände das Periodenergebnis. Das wird besonders bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens deutlich, da hier die Bestandsveränderungen wertmäßig in der kurzfristigen Erfolgsrechnung erfaßt werden.

Da das Direct Costing in der Kostenträgerrechnung eine Umlage der fixen Kosten auf die erstellten Leistungen ablehnt, ergibt sich aus dieser Verrechnungstechnik eine Lagerbewertung der Halb- und Fertigfabrikate nur zu variablen Kosten¹⁾. Diese aus dem System sich ergebende Forderung wird zusätzlich mit erfolgsrechnerischen Aspekten motiviert. Bestandszu- und -abgänge lassen das Betriebsergebnis insofern unberührt, als sie die Höhe der pro Periode im kurzfristigen Ergebnis verrechneten Fixkosten unverändert lassen²⁾, während die variablen Kosten durch die Bestandsverbuchung beim Zugang neutralisiert werden. Für das Direct Costing gilt,

1) vgl. auch Heine, P., a.a.O., S. 237: "... ergibt sich für das System von Direct Costing zwangsläufig, daß die auf Lager gehenden oder vom Lager abgehenden Halb- und Fertigfabrikatemenzen nur zu den variablen Kosten bewertet werden."

Plaut lehnt im Rahmen seiner Grenzplankostenrechnung die Aktivierung der fixen Kosten mit dem Argument, "was den Verwaltungs- und Vertriebskosten recht ist, nämlich periodenweise in voller Höhe vom Umsatz abgesetzt zu werden, weil sie nämlich mit der Leistung nicht direkt etwas zu tun haben, ist den fixen Fertigungskosten billig", ab. Das ist zwar eine berechnigte Frage, aber keine Begründung für die geforderte Nichtaktivierung von Fixkosten.

2) vgl. Heine, P., a.a.O., S. 521

"daß das Nettoergebnis nur durch den Periodenumsatz bestimmt wird", ¹⁾ da nur durch den Verkauf und nicht durch die Lagerproduktion eine Gewinnrealisation eintritt.

C. Der Unterschied zwischen den Erfolgsgrößen
der beiden Kostenrechnungssysteme

Analysiert man die einmal in der Vollkostenrechnung und zum anderen im Direct Costing im Periodenergebnis dargestellten Gewinngrößen, so ergeben sich folgende Möglichkeiten:²⁾

1. Sind die in einer Periode erzeugten Fabrikate abgesetzt worden, so ist der Gewinn der beiden Methoden gleich, da den Erlösen dieselbe Kostenmasse gegenübergestellt wird.³⁾
2. Übersteigt die Erzeugung den Absatz, d.h. ist auf Lager produziert worden, weist die Vollkostenrechnung einen höheren Gewinn aus, da ein Fixkostenanteil aktiviert wird und damit ertragswirksam bzw. kostenneutralisierend wirkt.
3. Übertrifft der Umsatz die Produktion, so ergibt sich im Direct Costing ein höherer Gewinn als in der Vollkostenrechnung, da in der Vollkostenrechnung die in den aufzulösenden Bestandswerten aktivierten Fixkosten die Abrechnungsperiode zusätzlich belasten.

1) siehe Heine, P., a.a.O., S. 522 ff. und Riebel, P., (I), a.a.O., S. 237

2) vgl. RKW, a.a.O., S. 56

3) Das bedeutet bei langfristiger Betrachtung, daß in the long run der Gewinn immer übereinstimmen muß, da man unternehmensseitig bestrebt sein wird, die Kapazität - und damit auch die Bereitschaftskosten - dem langfristigen Absatztrend anzupassen. Damit beschränkt sich die Problematik der erfolgsrechnerischen Verteilung fixer Kosten auf die kurzfristige Erfolgsrechnung sowie auf die Jahreserfolgsrechnung.

4. Liegt bei gleicher Umsatzmenge eine schwankende Erzeugung in den einzelnen Zeiträumen vor, so errechnet man nach dem Direct Costing in jeder Periode bei einem linearen Kostenverlauf den gleichen Erfolg, weil das Ergebnis von den Bestandsveränderungen unbeeinflusst bleibt, während die Vollkostenrechnung schwankende Erfolgsziffern ausweist.

Der Unterschied zwischen den nach den beiden Kostenrechnungssystemen ermittelten Erfolgsgrößen besteht demnach in der unterschiedlichen Betrachtung und Verrechnung der Fixkosten.

D. Analyse des Periodenerfolges im Direct Costing

1. Beurteilung der ausgewiesenen Erfolgsgröße

a) Beurteilung hinsichtlich einer periodengerechten Erfolgsermittlung

Will man den Aussagewert der Erfolgsgröße prüfen, so muß man die Fixkostenverrechnung im Direct Costing analysieren und beurteilen.

Somit ist die Frage zu lösen, ob die Fixkosten als betrieblicher Aufwand den Umsatzerträgen in dem Zeitraum gegenübergestellt werden sollen, in welchem

- a) die unter Ausnutzung der Betriebsbereitschaft erstellten Erzeugnisse abgesetzt oder
- b) die Fixkosten angefallen sind.

Den ersten Weg beschreitet die Vollkostenrechnung, während die letzte Ansicht von den Anhängern des Direct Costing vertreten wird, "wonach die fixen Kosten in

ihrer Gesamtheit als Zeitabschnittskosten behandelt werden"¹⁾.

Eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Antwort kann nur unter Beachtung einer erfolgsrechnerischen und einer bilanziellen Sicht erteilt werden.

Unter dem erfolgsrechnerischen Gesichtspunkt bildet den "Ausgangspunkt der betriebswirtschaftlichen Überlegungen ..., daß Gewinne und Verluste in dem Jahr in Erscheinung treten sollen, in welchem sie entstanden sind"²⁾. Die Erfolgsrealisation tritt im Zeitpunkt des Umsatzes ein. Will man den Erfolg für eine Periode ermitteln, so muß man die Umsatzerträge in diesem Abrechnungszeitraum den diesen Umsatzerträgen entsprechenden Aufwendungen gegenüberstellen. Dieses bedeutet, daß die Aufwendungen den Abrechnungsperioden zugerechnet werden müssen, in denen die zugehörigen Erträge anfallen.³⁾ Damit dürfen aber nur die Umsatzselbstkosten die jeweilige Rechnungsperiode als betrieblicher Aufwand belasten. Fixkosten sind also nur insoweit als

1) siehe RKW, a.a.O., S. 58

2) siehe Kolbe, K., Die Gemeinkosten bei der handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertung von Halb- und Fertigerzeugnissen, Die Wirtschaftsprüfung, 1954, S. 266

3) Eine solche auf der dynamischen Bilanztheorie basierende Betrachtungsweise unterstellt, daß sich ein Kosteneinsatz in gleicher Höhe als Erfolg realisieren wird. Dieser Unterstellung bedient man sich z.B. bei der Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten, deren "Bestandswerte ... innerbetriebliche Äquivalente zu den Marktpreisen der betreffenden Produkte" (siehe Kilger, W., (I), a.a.O., S. 607) darstellen. Kosten, die vermutlich zu keinen bestimmten Erträgen führen werden (z.B. Forschungs- und Entwicklungskosten), sind im Zeitraum ihres Anfalls als Aufwand auszubuchen.

Aufwand anzusetzen, wie sie Umsatzselbstkosten darstellen. Aus diesem Grunde sind die Fixkosten zwecks einer zeitgerechten Kostenverteilung bei einem Bestandszugang auf diesen und den Umsatz zu verteilen, "so daß zeitliche Divergenzen zwischen Produktion und Absatz nicht zu störenden Erfolgsverlagerungen führen können"¹⁾.

Auch die dynamische Bilanzauffassung, die für eine periodengerechte Erfolgsermittlung richtungsweisend ist, fordert, daß betriebliche Aufwendungen in der Periode ihres Verbrauches nur dann verrechnet werden dürfen, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht auch späteren Perioden zugute kommen. In diesem Falle muß der betriebliche Aufwand auf die Perioden, denen er zugute kommt, verteilt werden.²⁾ Diese Forderung gilt aber für alle Kosten und damit auch für Fixkosten.

Wie wichtig der Ausweis periodengerechter Erfolge für die Praxis ist, soll an einem Beispiel gezeigt werden:

Saisonbetriebe und Betriebe mit langfristiger Einzel- fertigung weisen im Direct Costing in den absatzschwachen Monaten, in denen sie auf Lager produzieren, nur Verluste aus, da die gesamten Kosten einer relativ geringen Ertragsgröße (keine oder kleine Erlöse plus Bestandszugang zu variablen Kosten) gegenüberstehen würden. Damit tritt in Höhe der fixen Kosten ein Verlust ein. In den absatzstarken Monaten dagegen wird ein all-

1) siehe Kilger, W., (I), a.a.O., S. 635

2) vgl. auch BStBl 1957, III, S. 160: "Es entspricht der feststehenden, aus den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts und der dynamischen Bilanzbetrachtung hergeleiteten Rechtsprechung, daß Aufwendungen grundsätzlich den Jahren zugerechnet werden, zu denen sie gehören und auf deren Ertrag sie sich auswirken."

zu hoher Gewinn errechnet, da die verkauften Lagererzeugnisse die Erfolgsrechnung nur mit ihren aktivierten Kosten (variable Kosten) belasten.¹⁾

Die sich für die genannten Betriebsarten extrem auswirkende Ergebnisverfälschung gilt bei strikter Anwendung des Direct Costing tendenziell für jeden Betrieb, also auch für ein gemischtes Eisenhüttenwerk. Hier treten derartige Erfolgsverlagerungen vor allem dann auf, wenn durch den Konjunkturablauf starke Umsatzenschwankungen sowie Veränderungen in der Umsatzzusammensetzung hervorgerufen werden, die zu wesentlichen Bestandsveränderungen führen.

Das Direct Costing vernachlässigt durch seine Fixkostenverrechnung den erfolgsrechnerischen Zweck der Kostenrechnung, periodengerechte Erfolge auszuweisen. Demgegenüber bemüht sich die Vollkostenrechnung, auch die fixen Kosten leistungs- und periodengerecht zu verteilen.

b) Abhängigkeit des Erfolges durch Absatz und Produktion

Bucht man die in einer Periode anfallenden Fixkosten als zeitgebundenen Aufwand nach Direct Costing aus, so isoliert man diesen Kostenblock und löst ihn aus dem Produktion und Absatz umfassenden gesamtbetrieblichen Zusammenhang heraus, dessen Wertefluß die Kostenrech-

1) Auch bei der Vollkostenrechnung können sich bei variierender Beschäftigung unterschiedliche Bestandsansätze und damit unterschiedliche Erfolge ergeben. Man kann diese Unterschiede im Bestand aber ausschalten, indem man pro Leistungseinheit immer denselben Fixkostenbetrag verrechnet (z.B. Kapazitätskostenrechnung). In diesem Fall treten Ergebnisschwankungen nur in Höhe der Leerkosten auf.

nung zeitgerecht erfassen und verfolgen und nicht durch zeitlich zufällige Zäsuren trennen soll.

Um die enge wertmäßige Verbundenheit von Produktion und Absatz zu berücksichtigen, ist bei der Erstellung kurzfristiger Erfolgsrechnungen ein "überperiodisches Denken"¹⁾ erforderlich, welches erfolgsrechnerisch "das Moment der Dauer, des Weiterschreitens"²⁾ berücksichtigt. Die enge Verbindung von Produktion und Absatz wird bei einer langfristigen Betrachtung dadurch bestätigt, daß langfristig Produktion und Absatz übereinstimmen, da der Absatz und die Absatzmöglichkeiten letztlich die Produktion festlegen.

Die Vollkostenrechnung ermöglicht eine solche auf einem überperiodischen kalkulatorischen Denken beruhende Erfolgsermittlung. Denn hier wird in jenen Monaten, in denen man auf Lager produziert, der monatliche Kostenanfall durch den Ertrag aus Bestandszugängen neutralisiert. Ein Gewinn dagegen wird in Übereinstimmung mit den Grundsätzen ordentlicher Buchführung und Bilanzierung in der Umsatzperiode der gelagerten Güter ausgewiesen.

Die Behauptung, daß im Direct Costing nur die Umsatzhöhe den Nettogewinn bestimmt, trifft für ein gemischtes Eisenhüttenwerk nicht zu. Voraussetzung dafür ist, daß alle anderen Kostenbeeinflussungsfaktoren konstant bleiben und die variablen Kosten einen proportionalen Verlauf aufweisen. Dieses gilt für ein

1) siehe Hug, R., Einführung in das betriebswirtschaftliche Denken, Baden-Baden 1954, S. 69

2) siehe ebenda

gemischtes Eisenhüttenwerk nicht, da intensitätsmäßige und verfahrenstechnische Anpassung (z.B. Übergang vom Stahleisen- zum Schrotteinsatz infolge Schrottpreissenkung) sehr große Schwankungen im variablen Kostengefüge hervorrufen können und damit gleichzeitig den Periodennettogewinn nachhaltig beeinflussen.

c) Kritische Betrachtung der Fixkostenverrechnung im Direct Costing

Fragwürdig erscheint, ob das im Direct Costing so stark propagierte Verursachungsprinzip bei einer zeitanteiligen Fixkostenverrechnung konsequent beachtet wird bzw. überhaupt befolgt werden kann. Man kann die Frage, welcher Anteil an den Fixkosten durch eine bestimmte Abrechnungsperiode verursacht worden ist, nicht immer - wie es z.B. bei den Pfortnerkosten möglich ist - beantworten. Um zu einer kalkulatorisch vertretbaren Lösung zu kommen, geht man bei vielen fixen Kostenarten nicht davon aus, "welches sind die Kosten der Periode, sondern welcher Teil der Kosten soll in der Periode gedeckt werden"¹⁾. Man denke z.B. an die Verteilung von Urlaubs- und Feiertagslöhnen. Damit beruht aber die periodische Fixkostenverteilung nicht immer auf dem Verursachungsprinzip, sondern auf dem Kostendeckungsprinzip.

Theoretisch zweifelhaft bleibt, ob überhaupt eine zeitliche Zurechnung der Fixkosten pro Monat im Rahmen des Direct Costing begründet werden kann. Müßte man nicht sofort die gesamten Fixkosten den Umsätzen gegenüber-

1) siehe Ruchti, H., Preisuntergrenze und Feste Kosten, Gegenwartsprobleme der Betriebswirtschaft, Baden-Baden 1955, S. 196

stellen, da ja bereits die Umsätze des ersten Monats eine solche Fixkostenstruktur bedingen? Die Bejahung dieser Frage würde jedoch zur Abschaffung der kurzfristigen Erfolgsrechnung führen, wie es durch das Riebel'sche Argument, "daß der Jahresgewinn erst im November oder Dezember erzielt wird"¹⁾, da erst jetzt die erwirtschafteten Erzeugnisdeckungsbeiträge den Fixkostenanteil des Jahres übersteigen, geschieht. Diese Bemerkung führt die kurzfristigen Erfolgsrechnungen im Direct Costing ad absurdum, da sie in diesem Kostenrechnungssystem nicht, wie es sinnvollerweise sein sollte, den Jahreserfolgsanteil ausweisen.²⁾

Beachtenswert bleibt für das Direct Costing, daß das auf Grund gesetzlicher Vorschriften als Kompromiß anzusehende Geschäftsjahr theoretisch als Bezugsperiode für die Erfolgsmessung angezweifelt werden kann. Eine wirtschaftlich sinnvolle Bezugsperiode stellt demnach nur die Totalperiode im Riegerschen Sinne auf der Grundlage der nominalistischen Bilanztheorie und vielleicht noch der Konjunkturzyklus dar. Deren Ergebnisse zeigen ein erkenntnisreiches Gesamtbild der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens.

So richtig diese Aussage theoretisch auch ist, so wenig vermag ihre Befolgung der Praxis zu bieten. Denn der Zweck der kurzfristigen Erfolgsrechnung, die als eine Art "betrieblicher Kompaß" die Route des Unternehmens durch das wirtschaftliche Geschehen anzeigt, liegt in ihrer Signalfunktion für die Geschäftsleitung, die durch

1) siehe Riebel, P., (I), a.a.O., S. 237

2) siehe Schnettler, A., (I), a.a.O., S. 301: "... den anteiligen voraussichtlichen Jahreserfolg zu ermitteln."

das kurzfristige Ergebnis und seiner Analyse mit den wichtigsten außer- und innerbetrieblichen Störungen vertraut gemacht werden soll. Auf Grund der aus einer kurzfristigen Erfolgsrechnung gezogenen Erkenntnisse kann die Unternehmensleitung sich schnell veränderten Verhältnissen anpassen, indem sie rechtzeitig die erforderlichen Entscheidungen fällt, die umso wirksamer sein können, je früher sie getroffen werden. Deshalb kann auf die Erstellung der kurzfristigen Erfolgsrechnung nicht verzichtet werden.

d) Fixkostenverrechnung auf die Kostenträger
als Voraussetzung für die Ermittlung eines
periodengerechten Erfolges

Um jedoch in der kurzfristigen Erfolgsrechnung einen periodengerechten und aussagefähigen Erfolg auszuweisen, ist es erforderlich, die für die Abrechnungsperiode angefallenen Fixkosten auf den umgesetzten Produktionsanteil und auf den Bestandszugang aufzuteilen.

Hierfür erweist sich eine globale Aufteilung des Fixkostenblockes¹⁾ auf die umgesetzte und auf die gelagerte Menge als unbrauchbar, da es nicht möglich ist, einen einheitlichen kalkulatorisch sinnvollen Schlüssel anzuwenden, der eine solche en-bloc-Aufteilung rechtfertigt. Denn einmal beanspruchen die in einem gemischten Eisenhüttenwerk erzeugten Produkte die einzelnen Betriebe in einem sehr unterschiedlichen Maße, zum anderen verrechnet man die Leistungen der einzelnen Kostenstellen auf die in ihnen erstellten Kostenträger nach differenzierten Schlüsseln, um ein brauchbares Ergebnis zu erzielen. So werden in einem Walzwerk die Ofenkosten nach dem

1) vgl. Böhm, H., und Wille, Fr., a.a.O., S. 54

Durchsatz, die Straßenkosten (Walze und Schere) nach den Laufstunden und die Kosten der Adjustage nach mengen- und zeitabhängigen Schlüsseln verteilt.

Will man eine kalkulatorisch vertretbare Fixkostenverrechnung auf die einzelnen Walzgutsorten durchführen, so muß man die einzelnen Kostenstellen fixkostenmäßig gesondert abrechnen¹⁾, da man andernfalls nur ein verzerrtes Ergebnis bekommt. Kalkulatorisch sinnvoll und vertretbar ist nur eine Verrechnung der Fixkosten auf die einzelnen Fabrikate auf Grund der Inanspruchnahme der wertmäßig durch die Fixkosten repräsentierten Betriebsbereitschaft. Diesen Zweck erfüllen aber die in der Vollkostenrechnung angewendeten Schlüssel weitgehend, auf deren Benutzung bei der Fixkostenumlage nicht verzichtet werden kann. Hieraus ergibt sich, daß eine Aufteilung des Fixkostenblockes auf die umgesetzte und gelagerte Menge nur bei Anwendung der Vollkostenrechnung möglich ist.

2. Die Beurteilung des Bilanzansatzes für Halb- und Fertigfabrikate

a) Die Abhängigkeit des Periodenerfolges von der Bestandsbewertung

Da der Periodenerfolg wesentlich von der Verteilung oder Nichtverteilung der Fixkosten auf die umgesetzte Menge und auf den Lagerzugang abhängt, wird er in entscheidender Weise von dem Bilanzansatz der Halb- und Fertigfabrikate bestimmt. Die Frage einer Aktivierung

1) "... fixen Kosten nach einem Schlüssel verteilt werden, der den unterschiedlichen Leistungen bei den einzelnen Erzeugnissen Rechnung trägt."

siehe Kreis, H., Aufstellung und Auswertung der monatlichen Erfolgsrechnung, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1933, S. 358

bestandsanteiliger Fixkosten ist bei den umfangreichen Beständen, die ein gemischtes Eisenhüttenwerk mengen- und wertmäßig aufweist, für den Erfolgsausweis von großer Bedeutung.

b) Der Bilanzansatz

Nach den Grundsätzen ordentlicher Buchführung und Bilanzierung sind Kosten für die Aktivierung dann zu beachten, wenn durch ihren Einsatz selbständige Wirtschaftsgüter materieller oder immaterieller Natur mit einem realisierbaren Wert erstellt werden und diese Wirtschaftsgüter am Bilanzstichtag noch vorhanden sind. Da für die Erstellung von Halb- und Fertigfabrikaten Fixkosten erforderlich sind, "müssen durch sie zwangsläufig die Wertansätze mitbestimmt werden."¹⁾

Im Direct Costing lehnt man diese Forderung für den Bilanzansatz der Halb- und Fertigfabrikate ab und aktiviert die Fabrikatebestände nur mit ihren variablen Kosten.

Gegen das Argument des Direct Costing, daß durch die Aktivierung von Fixkosten unrealisierte Gewinne ausgewiesen werden, lassen sich gewichtige Einwendungen erheben. Gerade in konjunkturstarken Jahren ist in einem gemischten Eisenhüttenwerk die Produktion mehrerer Monate bereits durch den Bestellbestand abgedeckt. In einem solchen Falle wäre es betriebswirtschaftlich unsinnig, die Aktivierung fixer Kosten allgemein als den Ausweis unrealisierter Gewinne deuten zu wol-

1) siehe Kilger, W., (I), a.a.O., S. 607

len¹⁾, denn die Forderung von Lawrence: Profit ist not made when goods are manufactured but only when they are sold²⁾ wäre dann erfüllt. Auch würde ein Fixkostenausweis in den Bestandswerten dann nicht dem Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht bei der Darstellung der Erfolgs- und Vermögenslage widersprechen, es sei denn, besondere marktliche Gründe erfordern einen Teilkostenansatz.

Geht man von dem Primat der Ermittlung eines betriebswirtschaftlich sinnvollen Gewinnes sowie eines realen Vermögensausweises aus, die brauchbare Größen für unternehmerische Dispositionen darstellen sollen, so sieht man den im Bilanzansatz der Halb- und Fertigfabrikate aktivierten Kostenwert als das innerbetriebliche Äquivalent zu dem auf dem Markt erzielbaren Preis an.³⁾ Dieser umfaßt - von Ausnahmefällen abgesehen - grundsätzlich den gesamten betriebsbedingten Werteverzehr. Der Wertzusammenhang zwischen Kosten und Preisen muß bei der Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate beachtet werden, wie es auch die Grundsätze ordentlicher Buchführung und Bilanzierung fordern.⁴⁾ Der Bestandsbewertung muß daher, um einen echten Erfolgs- und Vermögens-

1) vgl. Readings in Cost Accountant, Budgeting and Control, American Accounting Association, Editor W. Thomas, 1955, S. 309: "The values stored up in manufactured goods are sacrificed when goods are sold, not lost when goods are produced."

2) siehe Lawrence, F.C., und Humphreys, a.a.O., S. 45

3) vgl. Kilger, W., (I), a.a.O., S. 607

4) Man denke in diesem Zusammenhang an das Niederstwertprinzip, das einen Kosten-Preis-Vergleich fordert.

ausweis¹⁾ zu sichern, die Vollkostenkalkulation zugrunde gelegt werden, falls marktseitige Überlegungen (Kosten > Preis) nicht einen geringeren Wertansatz befürworten.

Man versucht im Direct Costing die Forderung, Fixkosten nicht zu aktivieren, durch die Feststellung zu erhärten, daß die variablen Kosten - bei Außerachtlassung der finanziellen Gesichtspunkte in einem Unternehmen - kurzfristig als vermeidbare, d.h. vom Absatz abhängige Kosten die Preisuntergrenze darstellen²⁾. Wählt man nur die variablen Kosten als Bilanzansatz³⁾, so wird dadurch ein Ausweis nichtrealisierter Gewinne unmöglich.

-
- 1) vgl. auch Kilger, W., Die Problematik der Grenzkostenrechnung, Dynamische Betriebsplanung zur Anpassung an wirtschaftliche Wechsellagen, Wiesbaden 1959, S. 117: "Einen anderen Ansatzpunkt bietet die Bestandsbewertung. Die Gegner der Grenzkostenrechnung fragten: 'Wenn Ihr Lager abbrennt und die Versicherung soll zahlen, sind Sie dann zufrieden, wenn sie Ihnen die Grenzkosten zahlen?', worauf auch die Anhänger der Grenzkostenrechnung mit 'Nein' antworteten."

Derselbe ebenda: "Wenn Sie die Werte der Erzeugnisse betrachten, müssen Sie feststellen, daß in die Produkte mehr Werte als nur die Grenzkosten eingegangen sind."

- 2) vgl. Riebel, P., (I), a.a.O., S. 237

- 3) In der Bilanztheorie stützt Sommerfeld in seiner eudynamischen Bilanzauffassung die Bewertungsprinzipien des Direct Costing. Nach Sommerfeld darf nur der Materialwert, der den Dauerwert eines Gutes repräsentiert, bilanziert werden, um auf Grund einer derart vorsichtigen Bewertung "das Prinzip qualifizierter Substanzerhaltung", das ein organisches Wachsen des Betriebes ermöglichen soll, zu erfüllen. Wie wenig jedoch auch der Materialwert von Dauer sein kann, erweist sich gerade in der Eisen schaffenden Industrie in bezug auf den Schrottmarkt.

Eine solche Übersteigerung des Vorsichtsprinzips muß für die Eisen schaffende Industrie als absolute Forderung abgelehnt werden, da hier auf Grund einer auf einem relativ stabilen Marktgleichgewicht beruhenden oligopolistischen Marktstruktur die Preise für den Großteil der Umsätze immer über den variablen Durchschnittskosten liegen.

III. Die Analyse der Darstellung der Erfolgskomponenten im Direct Costing

A. Der Aufbau der Aufwands- und Ertragsrechnung im Direct Costing

Wenn auch der nach Direct Costing ausgewiesene Periodenerfolg als falsch und betriebswirtschaftlich unbrauchbar anzusehen ist, so kann doch die für den Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung gewählte Darstellung der einzelnen Erfolgskomponenten (Aufwendungen und Erträge) nach Direct Costing von größerer Aussagefähigkeit sein als ihr Ausweis in der traditionellen Vollkostenrechnung. Dieses gilt insbesondere für die Aufwands- und Ertragsrechnung, die vor allem Einblicke in die Kostenstruktur eines gemischten Eisenhüttenwerkes gewähren soll.

Da das Direct Costing von der strikten Trennung zwischen variablen und fixen Kosten ausgeht, ist es bei einer Anwendung dieses Verfahrens folgerichtig, auch in der Aufwands- und Ertragsrechnung die fixen und variablen Aufwandselemente getrennt auszuweisen.

Um die Kostenaufteilung zu verfeinern und damit aussagefähiger zu machen, ist es im Hinblick auf die Kostenstruktur eines gemischten Eisenhüttenwerkes besser, auf

diese rohe Zweiteilung zu verzichten, und die Kosten nach drei Gesichtspunkten zu gruppieren:¹⁾

1. unmittelbar leistungsabhängig
(Einzelkosten)
2. mittelbar leistungsabhängig
(variable Gemeinkosten)
3. leistungsunabhängig
(Fixkosten)

Diese Einteilung ist für den erfolgsrechnerischen Ausweis einzelner Kostenarten in einem gemischten Eisenhüttenwerk zu befürworten, da die direkten, unmittelbar leistungsabhängigen Einzelkosten nur die Einsatzkosten betreffen. Daneben treten viele Kostenarten, die als Gemeinkosten weder unmittelbar leistungsabhängig noch leistungsunabhängig sind. Sie sind kalkulatorisch nicht als Maßkosten mittels einer direkten Zurechnung auf den Kostenträger zu erfassen, sondern bilden sog. Zuschlagskosten. Andererseits werden sie in ihrer Höhe durch die Erzeugung bestimmt. Sie sollen daher als "mittelbar leistungsabhängige Kosten" bezeichnet werden.

Auf Grund dieser Einteilung ergibt sich für die Aufwands- und Ertragsrechnung eines gemischten Eisenhüttenwerkes im Direct Costing folgender Aufbau bei Anwendung der Staffelform:

1) vgl. Gerland, A., Kostendeckungsrechnung als Bestandteil der internen Berichterstattung über den Jahresabschluß, Kostenrechnungs-Praxis, 1960, S. 206

Aufwands- und Ertragsrechnung

I. Erträge

		Brutto-Umsatz
	./.	<u>Erlösberichtigungen</u>
	=	Netto-Umsatz
+	./.	Umsatzveränderungen aus Vormonaten
+	./.	Umsatzveränderungen aus Vorjahren
+		Eigenumsatz
+		Eigenleistungen
+	./.	<u>Bestandsbewegung Halb- und Fertigfabrikate</u>
Sa. I		Betriebsertrag
+		<u>Neutrale Erträge</u>
Sa. II		Werksertrag

II. Aufwendungen

1. Unmittelbar leistungsabhängige Kosten

Rohstoffe (Einsatzstoffe)

Sa. III Direkt leistungsabhängige Kosten

2. Mittelbar leistungsabhängige Kosten

Brennstoffe
Energie
Hilfs- und Betriebsstoffe
Werksgерäte und Reserveteile
Reparaturen (fremde)
Sonst. leistungsabhängiger Betriebsaufwand
Gehälter
Löhne
Gesetzliche Sozialabgaben
(bezogen auf diese Gehälter und Löhne)
Sonstiger Personalaufwand
(bezogen auf diese Gehälter und Löhne)
Steuern
Leistungsbedingte Abschreibung

Sa. IV Indirekt leistungsabhängige Kosten

Sa. I ./.. (Sa. III + Sa. IV) = Kostendeckungsbeitrag
(Perioden-Bruttoerfolg)

3. Leistungsunabhängige Kosten

Hilfs- und Betriebsstoffe
Reparaturen (fremde)
Löhne
Gehälter
Gesetzliche Sozialabgaben
(bezogen auf diese Löhne und Gehälter)
Sonstiger Personalaufwand
(bezogen auf diese Löhne und Gehälter)
Sonstiger Betriebsaufwand
Zeitabschreibungen
Steuern
Lastenausgleich
Zinsen

Sa. V Leistungsunabhängige Kosten

Sa. III + IV + V = Sa. Kosten
+ Neutrale Aufwendungen
+ ./. Saldenveränderung aus
Kostenausgleich

Sa. VI Werksaufwand

Sa. II ./. Sa. VI = Werksergebnis (Bilanzergebnis)
=====

B. Der Erkenntniswert

Die in der obigen Form gestaltete Aufwands- und Ertragsrechnung ermöglicht einen aussagefähigen Einblick in die Gesamtkostenstruktur eines gemischten Eisenhüttenwerkes. Ihr Vorzug liegt vor allem darin, daß die einzelnen Kostenarten entsprechend ihrer Leistungsabhängigkeit ausgewiesen werden.

Insbesondere die Unterscheidung von "mittelbar leistungsabhängigen" und "leistungsunabhängigen" Kosten führt zu einer klaren Herausstellung der absolut fixen Kosten (= eiserne Kosten). Diese stellen als Kapazitätskosten die leistungs- bzw. beschäftigungsunabhängigen Kosten dar.

Durch die Herausstellung der Fixkosten wird der Unternehmensleistung monatlich dieses starre, unelastische Kostenelement als kurzfristig unabänderliches Aufwandsdatum gezeigt, so daß die notwendigen Anstrengungen, diesen Kostenblock zu vermindern oder für seine Alimentation im Umsatz Sorge zu tragen, frühzeitig veranlaßt werden können.¹⁾ Der Ausweis der Fixkosten offenbart mit aller Schärfe eine Belastung, die langfristig gesehen unbedingt erwirtschaftet werden muß, falls ein Unternehmen rentabel bleiben soll.²⁾

Die relativ fixen Kosten stecken als intervallfixe bzw. sprungfixe Aufwandselemente in den "mittelbar leistungsabhängigen Kosten", da sie erst durch die Kapazitätsausnutzung anfallen. Will man diese Fixkosten gesondert ausweisen, so müßte man den Block der "mittelbar leistungsabhängigen Kosten" in seine variablen und intervallfixen Anteile aufgliedern.

Weiterhin zeigt die Aufwands- und Ertragsrechnung der Unternehmensleitung in den variablen Kosten den Kostenanteil an, der kurzfristig zu beeinflussen ist. Das

1) siehe Lohmann, M., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 55: "Die festen Kosten sind also nicht unabänderliches Schicksal, aber ihr Einsatz läßt sich zum Teil nur schwer ... und mit Verlusten rückgängig machen."

2) siehe auch Abromeit, H.-G., (II), a.a.O., S. 163: "Da die fixen Kosten sich nicht automatisch dem Geschäftsvolumen anpassen, sondern zur Anpassung durch geeignete Maßnahmen der Geschäftsleitung gezwungen werden müssen, sind sie ein entscheidendes Hindernis, das der Erreichung des Gewinnstandards im Wege stehen kann. Es ist daher für den Betrieb besonders wichtig, die Höhe des Teilbruttoertrages und den Anteil, den die fixen Kosten an ihm haben, ständig im Auge zu behalten."

ist für die Werksleitung eines gemischten Eisenhüttenwerkes umso wichtiger, als hier durch eine Variation in der Verfahrenstechnik entscheidender Einfluß auf die Gestaltung der beweglichen Kosten genommen werden kann. Um entsprechende Maßnahmen ergreifen zu können, ist jedoch der En-bloc-Ausweis der variablen Kosten völlig unzureichend. Derartige Überlegungen können nur betriebsweise angestellt werden.

Während bei Anwendung des Direct Costing die auf Grund ihrer Leistungsabhängigkeit verrechneten Kostenarten aus dem Abrechnungsgang unmittelbar gewonnen werden können, müssen sie innerhalb der traditionellen Istkostenrechnung durch umfangreiche Sonderrechnungen ermittelt werden. Wird jedoch eine Richtkostenrechnung erstellt, welche pro Kostenstelle die variablen und fixen Kosten getrennt ausweist, so entfällt dieser Vorzug des Direct Costing. Allerdings sollte dann auch hier die besprochene vorteilhaftere Dreiteilung der Kostenarten vorgezogen werden.

IV. Die Ermittlung des Fabrikateerfolges

A. In der Vollkostenrechnung

Es ist Zweck der Periodenerfolgsrechnung, den Gesamterfolg der Abrechnungsperiode zu ermitteln. Demgegenüber ist es Aufgabe der Fabrikateerfolgsrechnung, den Gesamt- und Stückerfolg je Fabrikat in der Abrechnungsperiode zu errechnen und dadurch den Periodenerfolg fabrikateweise zu analysieren.

Die Ermittlung des Fabrikateerfolges geschieht innerhalb der Vollkostenrechnung in derselben Weise wie die Errechnung des Periodenerfolges nach dem Umsatzkostenver-

fahren. Und zwar stellt man den Nettoerlösen der einzelnen Fabrikate ihre Umsatzselbstkosten (Vollkosten), die sich auf Grund der Kalkulation ergeben, gegenüber.

B. Im Direct Costing

1. Bei reiner Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung ohne Fixkostendeckung

Da eine direkte Zumessung auf die Kostenträger nur für die variablen Kostenarten zutrifft, werden auch nur diese den in der Fabrikateerfolgsrechnung einzeln ausgewiesenen Produkten belastet und den entsprechenden Erlösen gegenübergestellt. Damit beschränkt sich die Ermittlung des einzelnen Fabrikateerfolges im Direct Costing auf die Errechnung eines Fabrikate-Bruttoerfolges (Erzeugnisdeckungsbeitrag). Eine Fixkostenverrechnung erfolgt bei einer reinen Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung nicht innerhalb der Fabrikateerfolgsrechnung.

2. Bei stufenweiser Fixkostendeckung

Dagegen werden bei stufenweiser Fixkostendeckung die Kostenstellen- und Betriebsfixkosten en bloc den entsprechenden Fabrikategruppen zugerechnet, während Bereichs- (= Funktions-), Werks- und Unternehmungsfixkosten nur noch global vom Periodenbruttoergebnis abgesetzt werden.

Für die auf einer stufenweisen Fixkostendeckung beruhende Fabrikateerfolgsrechnung ergibt sich folgender

Deckungsbeitragsfluß¹⁾, der sich sechsstufig vollzieht:

- Stufe I: Brutto-Erlös
 ././ Erlösberichtigungen
 = Netto-Erlös
 ././ Erzeugnisabhängige Kosten
 = Erzeugnisdeckungsbeitrag
 (Erzeugnisroherfolg)
- Stufe II: Sa. Erzeugnisdeckungsbeiträge
 ././ Betriebsfixkosten des Hauptbetriebes
 = Betriebsdeckungsbeitrag
 (Betriebsroherfolg)
- Stufe III: Sa. Betriebsdeckungsbeiträge
 ././ Betriebsfixkosten der Hilfsbetriebe
 = Fertigungsdeckungsbeitrag
- Stufe IV: Fertigungsdeckungsbeitrag
 ././ Bereichskosten Verwaltung
 = Produktionsdeckungsbeitrag

1) Eine nicht so detaillierte Beitragsrechnung bringt
RKW, a.a.O., S. 31:

Grenzkosten-Erfolgsrechnung

- Netto-Umsatzerlös
././ Grenzherstellkosten der verkauften Waren
= Fertigungsüberschuß
././ Leistungskosten des Vertriebs
= Verkaufsüberschuß (Grenzerfolg)
././ Periodenkosten: Fixe Betriebskosten
 Fixe Vertriebs- und Werbungskosten
 Allgemeine Verwaltungskosten
 Sonst. Periodenkosten (z.B. For-
 schung)

= Netto-Betriebserfolg

Weitere mit Deckungsbeiträgen rechnende Kalkulations-
schemata bringt Riebel, P., a.a.O., S. 226 u. S. 230 ff.

Stufe V: Produktionsdeckungsbeitrag
 ./ . Bereichskosten Vertrieb
 = Umsatzdeckungsbeitrag

Stufe VI: Umsatzdeckungsbeitrag
 ./ . Werksfixkosten
 = Werksdeckungsbeitrag
 (Perioden-Nettoerfolg)

Die nach stufenweiser Fixkostendeckung gestaltete Deckungsbeitragspyramide läßt erkennen, in welcher Reihenfolge die einzelnen Kostengruppen, die sich auf Grund der Bezugsgrößenhierarchie¹⁾ ergeben, von den erzielten Erlösen gedeckt werden. Man sieht fabrikateweise ganz klar die Kostenentstehung, die Kostenzusammensetzung und die Kostendeckung. Aus dem Deckungsbeitragsfluß wird erkennbar, inwieweit ein Fabrikat seine variablen Kosten deckt und darüber hinaus zur Abdeckung der Fixkostenblöcke beiträgt. Vor allem wird ersichtlich, ob die in einem Betrieb erstellten Fabrikate die Fixkosten dieses Bereiches durch ihre Erzeugnisdeckungsbeitragssummen alimentieren.

C. Der Unterschied im Fabrikateerfolg bei Vollkostenrechnung und bei Anwendung des Direct Costing

Da in der traditionellen Vollkostenrechnung pro Fabrikat ein Nettoerfolg ausgewiesen wird, ergibt die Summe der Fabrikate-Nettoerfolge den Periodenerfolg des Umsatzes. Aus diesem Grunde bezeichnet man die Fabrikateerfolgsrechnung auch als summierte Stückerfolgsrechnung.

1) siehe S. 43 ff.

Im Direct Costing werden fabrikateweise nur die variablen Kosten dem Nettoerlös gegenübergestellt, so daß als Resultat je Fabrikat der Roherfolg (Erzeugnisdeckungsbeitrag) in der Fabrikateerfolgsrechnung erscheint. Bei einer reinen Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung enthält diese auch für die Fabrikatgruppen Bruttoerfolge. Daselbe gilt für den gesamten Umsatzerfolg der Periode.

Die Verrechnung von Fixkosten in der Fabrikateerfolgsrechnung wird nur bei einer stufenweisen Fixkostendeckung vorgenommen. Eine Fixkostenverrechnung für die in den Hauptbetrieben anfallenden Fixkosten wird betriebsweise en bloc für alle in einem Betrieb erstellten Produkte durchgeführt, ohne daß diese Fixkosten auf die Leistungseinheit bezogen werden. Man setzt diese Fixkosten global von der Summe der Bruttoerfolge (Erzeugnisdeckungsbeiträge) ab. Aus den sich ergebenden Betriebsdeckungsbeiträgen werden die übrigen Fixkostenblöcke (Fixkosten der Hilfs- und Nebenbetriebe, der Verwaltung und des Vertriebes) getilgt.

Bei reiner Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung, in der nur Bruttoerfolge erscheinen, liegt der Fabrikate-Gesamterfolg im Direct Costing um die umsatzanteiligen Fixkosten, die in der Vollkostenrechnung die Fabrikateerfolgsrechnung belasten, über der traditionellen Netto-Erfolgsziffer.

Da im Direct Costing bei stufenweiser Fixkostendeckung die gesamten Fixkosten als Aufwand die Fabrikateerfolgsrechnung belasten, ergibt sich gegenüber dem Erfolgsausweis in der traditionellen Vollkostenrechnung, die nur die auf den Umsatz entfallenden Fixkosten in die Fabrikateerfolgsrechnung verrechnet, derselbe Unterschied wie in der Periodenerfolgsrechnung.¹⁾ Das heißt, die

1) vgl. Seite 76

divergierenden Erfolgsgrößen bilden das Resultat der unterschiedlichen Fixkostenverrechnung.

D. Analyse des Fabrikateerfolges im Direct Costing

1. Beurteilung der Deckungsbeitragsrechnung bei stufenweiser Fixkostendeckung

Die in der en bloc-Fixkostenverrechnung liegende Ergebnisverfälschung wird besonders in einer nach dem Direct Costing auf Grund einer stufenweisen Fixkostendeckung durchgeführten Fabrikateerfolgsrechnung offenbar.

Die stufenweise Verrechnung aller in einer Periode angefallenen Fixkosten in der Fabrikateerfolgsrechnung wird dadurch problematisch, daß ein Bestandszugang im Abrechnungszeitraum auch zur Inanspruchnahme der Kapazität geführt hat. Bei einer konsequent durchgeführten Erzeugnis-Einzelkostenrechnung, die eine Lagerbewertung zu variablen Durchschnittskosten bewirken würde, wird die Aussagekraft einer Fabrikateerfolgsrechnung fragwürdig, da man dem Erlös der verkauften Fabrikate, die lediglich einen Teil der Periodenleistung darstellen, alle Fixkosten dieser Periode gegenüberstellt. In der abgerechneten Periode würde durch die totale Fixkostenverrechnung auf die abgesetzten Leistungen ein relativ niedriger positiver bzw. ein relativ hoher negativer Erfolg ausgewiesen, während in späteren Perioden beim Verkauf der jetzt noch im Bestande lagernden und nur zu variablen Kosten angesetzten Produkte ein eventueller Gewinn sehr hoch und ein möglicher Verlust sehr klein würde.

Weiterhin erscheint bedenklich, daß ein Betrieb, der überwiegend oder ausschließlich für nachgelagerte Betriebe arbeitet - wie es vor allem für einen Hochofen-

betrieb und zu einem erheblichen Teil auch für die Stahlwerke zutrifft -, bei einer stufenweisen Fixkostendeckung in der Fabrikateerfolgsrechnung immer ein negatives Ergebnis ausweisen würde. Ein solcher rechnungstechnisch im Direct Costing mit stufenweiser Fixkostendeckung ausgewiesener Verlust kann nicht als betriebswirtschaftlich sinnvolle Größe angesehen werden, an die unternehmerische Dispositionen angeknüpft werden können.

Infolge der umfangreichen Lagerproduktion und der vertikalen Produktionsverbundenheit in einem gemischten Eisenhüttenwerk ist eine Fabrikateerfolgsrechnung mit stufenweiser Fixkostendeckung undurchführbar. Es verbleibt für das Direct Costing die Möglichkeit, in der Fabrikateerfolgsrechnung nur die Erlöse und die variablen Kosten sowie den Bruttoerfolg (Erzeugnisdeckungsbeitrag) je Fabrikat auszuweisen und damit eine reine Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung vorzunehmen.

2. Beurteilung der Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung

a) Allgemeine Einschränkung der Aussagefähigkeit durch kalkulatorische Ungenauigkeiten

aa) Ungenauigkeit durch Kostenspaltung und Kostenzurechnung

Die Aussagefähigkeit der Erzeugnisdeckungsbeiträge hängt von ihrer richtigen kalkulatorischen Ermittlung ab. Hierbei ist zu bedenken, daß die für theoretische Überlegungen geltende Exaktheit für die Wirklichkeit sehr oft nicht zutrifft. Dieses gilt auch für die Kostenrechnung, deren Probleme immer darin liegen werden, die der Kalkulation zugrunde liegenden Tatbestände bzw. Daten den theoretischen Erfordernissen entsprechend zu erfassen und zu verrechnen. Man braucht in diesem Zusammenhang nur an die Schwierigkeiten in der Anwen-

dung des Verursachungsprinzips in der Kalkulation zu denken.

Im Direct Costing beginnen die Schwierigkeiten bereits mit der Kostenspaltung. Ist die Zerlegung des Kostenblockes in seine variablen und fixen Bestandteile aber falsch, so müssen auch die Ergebnisse nach Direct Costing und damit die Erzeugnisdeckungsbeiträge falsch sein. Auch die Zurechnung variabler Gemeinkosten auf die Kostenträger nach dem Verursachungsprinzip ist nicht exakt durchführbar. Jede Schlüsselgröße, die der Zumessung variabler Kosten auf die Kostenträger dient, birgt den Kern der Unrichtigkeit in sich. Hierdurch wird die rechnerische Exaktheit der Deckungsbeiträge zusätzlich gemindert.

Der Einfluß einer fehlerhaften Kostenspaltung und einer mit Unrichtigkeiten behafteten Zurechnung variabler Kosten wird durch die in einem gemischten Eisenhüttenwerk vorherrschende Kostenstruktur in seinen kostenrechnerischen Auswirkungen erheblich abgeschwächt. Da die Materialkosten als direkt zumeßbare Einzelkosten das Kostenbild beherrschen, beschränkt sich die Fehlerhaftigkeit der Kalkulation von vornherein auf den verbleibenden Kostenrest.

Dasselbe gilt aber hinsichtlich der Fixkostenverrechnung auch für die traditionelle Vollkostenrechnung, so daß die im System der Vollkostenrechnung liegenden Fehler nicht größer als die durch die praktische Anwendung des Direct Costing sich ergebenden Unrichtigkeiten zu sein brauchen.

bb) Ungenauigkeiten durch Sortengruppenkalkulation

Einen weiteren Ungenauigkeitsfaktor birgt die bisher im Eisenhüttenwesen übliche Sortengruppenkalkulation

in sich. Die errechneten Erzeugnisdeckungsbeiträge sind nämlich nur richtig, wenn homogene Produkte erfolgsrechnerisch erfaßt werden. Das heißt, bei vorliegender heterogener Produktion sind die Erzeugnisdeckungsbeiträge nur bei der Durchführung einer Kalkulation je Produkt uneingeschränkt aussagefähig. Bei einer Sortenfertigung ist hierzu die erfolgsrechnerische Erfassung jeder Sorte erforderlich.

Eine Kalkulation je Sorte ist bei der Sortenfülle in einem gemischten Eisenhüttenwerk jedoch abrechnungstechnisch nur bei Anwendung der elektronischen Datenverarbeitung möglich. Im Walzwerksbereich gibt es heute bereits ca. 60.000 Sorten. Diese Sortimentsbreite wird durch den Drang nach immer größerer Differenziertheit eher noch vergrößert als eingeengt. Bisher ist die Kalkulation in einem gemischten Eisenhüttenwerk jedoch auf die Abrechnung von Sortengruppen abgestellt.

Abrechnungstechnisch ergibt sich damit die Schwierigkeit, kalkulatorisch homogene Sortengruppen zu bilden, deren einzelne Sorten dieselben Kosten in einem gleichen Ausmaße verursachen. Andernfalls wirken sich bei der Sortengruppenkalkulation zwischen den Einzelsorten Kostennivellierungen aus, die das nach Direct Costing ermittelte Ergebnis erheblich beeinträchtigen können. Ist die Sortengruppenkalkulation infolge der kostenmäßigen Heterogenität der einzelnen Sorten abrechnungsmäßig mit Fehlern behaftet, so kann der ausgewiesene Erzeugnisgruppen-Deckungsbeitrag auch nicht als repräsentativ für die in einer Gruppe zusammengefaßten Produkte angesehen werden.

Auf Grund dieses Tatbestandes erscheint die Aussagefähigkeit der Erzeugnisdeckungsbeiträge in der Fabrikaterfolgsrechnung eines gemischten Eisenhüttenwerkes solange zweifelhaft, als Sortengruppen abgerechnet werden.

Bevor nicht die Daten der Kostenrechnung voll elektronisch abgerechnet werden, ist eine Erfassung jeder Sorte abrechnungstechnisch unmöglich, und damit bleibt jede Diskussion über den Wert der Erzeugnisdeckungsbeiträge vor Einsatz der elektronischen Datenverarbeitung unfruchtbar.

b) Aussagefähigkeit für die Erfolgsanalyse

Durch die Feststellung des Fabrikateerfolges will man den Erfolgsbeitrag eines Fabrikates messen. Nur ein Fabrikat, dessen Erlös seinen gesamten Kostenanfall deckt, ist als wirtschaftlich zu bezeichnen. Damit reicht die Berücksichtigung variabler Kosten für die Überprüfung der Wirtschaftlichkeit einzelner Fabrikate nicht aus, sondern auch die Fixkosten, die durch die Herstellung der Erzeugnisse verursacht werden, müssen in die Wirtschaftlichkeitskontrolle einbezogen werden. Ein echter Maßstab für die Wirtschaftlichkeit eines Erzeugnisses stellt demnach nur der im Rahmen der Vollkostenrechnung ermittelte Nettoerfolg und nicht der im Direct Costing errechnete Bruttoerfolg dar. Der in der Fabrikateerfolgsrechnung nach Direct Costing als Bruttoerfolg fabrikateweise ausgewiesene Erzeugnisdeckungsbeitrag sagt nur aus, welchen Deckungsbeitrag das jeweilige Erzeugnis zur Abdeckung der Fixkosten und eventuell zur Gewinnerzielung erwirtschaftet hat, ohne jedoch klar die Kosten- und die Gewinnzone voneinander zu scheiden. Man weiß durch den Erzeugnisdeckungsbeitrag nicht, wo die Gewinngrenze der einzelnen Fabrikate liegt. Gerade diese Erkenntnis will man aber aus der Fabrikateerfolgsrechnung gewinnen. Andernfalls besteht die Gefahr, daß man Fabrikate mit sehr hohen Deckungsbeiträgen für wirtschaftlich hält, obwohl sie nicht einmal ihre Fixkosten

abzudecken vermögen.¹⁾

Muß als Maßstab für die Beurteilung des Einzelerfolges eines Fabrikates der Nettoerfolg und nicht der Bruttoerfolg gesetzt werden, so gilt dieses aber für den Einfluß eines Erzeugnisses auf den Gesamterfolg eines Unternehmens nur eingeschränkt. Wird für ein Fabrikat ein Nettoverlust ermittelt, so braucht es im Hinblick auf das Gesamtergebnis noch nicht verlustbringend und damit unrentabel zu sein. Eine Disposition, auf Grund des Nettoverlustes auf die Herstellung eines solchen Erzeugnisses zu verzichten, kann sich als falsch erweisen. Denn solange ein Fabrikat einen Erlös erzielt, der über seinen variablen Kosten liegt, beeinflußt es bei vorliegender Unterbeschäftigung den Gesamterfolg positiv, da es dazu beiträgt, Fixkosten in seinem Erlös abzudecken, die auch ohne seine Herstellung angefallen wären.

Bei Unterbeschäftigung erweist sich der Nettoverlust allein als Maßstab für die Beurteilung eines Fabrikates als wenig aussagefähig. Demgegenüber läßt der Erzeugnisdeckungsbeitrag klar erkennen, ob und inwieweit der Erlös die variablen Kosten alimentiert. Auf Grund dessen kann man einwandfrei bestimmen, ob in der Unterbeschäftigung die Produktion eines solchen Fabrikates rentabel oder unrentabel ist.

Will man die Erfolgswirkung eines Produktes beurteilen, so muß man zwei Blickrichtungen unterscheiden. Einerseits will man ermitteln, ob ein Produkt für sich allein betrachtet langfristig einen Gewinn erzielt. Hierzu

1) Die Fixkostendeckung wäre nur durch eine stufenweise Deckungsrechnung zu erkennen, die aber im Eisenhüttenwesen nicht erstellt werden kann.
(siehe auch S. 98 ff.)

ist eine Wirtschaftlichkeitsrechnung, die Vollkosten und Erlös aufeinander bezieht, notwendig. Nur ein Produkt, das seinen vollen Kosteneinsatz durch den Erlös abdeckt, ist langfristig als wirtschaftlich anzusehen.

Zum anderen ist in Zeiten der Unterbeschäftigung für eine kurzfristige Beurteilung die Erkenntnis wichtig, ob ein Produkt einen relativen Gewinn erzielt, der zu einer absoluten Mehrung des Gesamtgewinnes bzw. einer Minderung des Gesamtverlustes beiträgt. Ein relativer Erzeugnisgewinn tritt immer dann ein, wenn der Erlös die variablen Kosten übertrifft und damit auch einen Teil der fixen Kosten, die andernfalls als Verlust anzusehen wären, abdeckt.

Da je nach der vorliegenden Situation (lang- oder kurzfristige Betrachtung) der Netto- oder Bruttoerfolg für die Beurteilung der Erfolgswirkung herangezogen werden müssen, ergibt sich für die Erfolgsanalyse die gleichwertige Brauchbarkeit beider Erfolgsgrößen. Gerade hier ist die Forderung nach einem Sowohl - Als Auch für die Beurteilung beider Kostenrechnungssysteme unbestritten.

c) Aussagekraft für die Produktpolitik

aa) Planung des Produktionsprogrammes auf Grund der Erzeugnisdeckungsbeiträge im Direct Costing

Die Aufgabe der Fabrikateerfolgsrechnung ist vor allem in der Feststellung, welchen Anteil die einzelnen Fabrikate am Erfolg einer Periode haben, zu sehen. Man baut auf diese Erkenntnisse eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Produktpolitik auf, indem man die Fabrikate, die den größten Erfolg aufweisen, in Produktion und Absatz zu forcieren, weniger rentable Fabrikate zu drosseln sucht. Denn der "Ausgangspunkt aller programmstrategischen Überlegungen ist das Prinzip der Wirt-

schaftlichkeit, dem alle betrieblichen Dispositionen untergeordnet sind."¹⁾

Der Ausweis eines zweckentsprechenden Fabrikateerfolges ist für die unternehmerischen Dispositionen in einem gemischten Eisenhüttenwerk notwendig, da hier die Möglichkeiten, durch den Einsatz des absatzpolitischen Instrumentariums: Absatzmethode, Preispolitik und Werbung eine langfristige Gewinnmaximierung zu betreiben, beschränkt sind. Der Grund ist in der verhältnismäßig geringen absatzpolitischen Dynamik in diesem Wirtschaftszweig zu sehen. Der Mangel an Dynamik wird durch die branchenbedingte Starrheit in den Absatzmethoden und durch die geringen Möglichkeiten, eine elastische Preispolitik und eine gezielte Werbung zu betreiben, ausgelöst. Als absatzpolitischer Ausweg, auf die Rentabilität des eingesetzten Kapitals einzuwirken, verbleibt eine gewinngesteuerte Produkt- bzw. Sortimentspolitik, die innerhalb eines vorhandenen Produktionsvermögens die in bezug auf die Wirtschaftlichkeit leistungsfähigsten Produkte auswählt. Die Produktpolitik ist daher "ein Wertungsproblem"²⁾ und setzt eine "richtige Kostenrechnung"³⁾ voraus.

Im Direct Costing entscheidet allein der Deckungsbeitrag als Differenz zwischen Nettoerlös und variablen Kosten

1) siehe Abromeit, H.-G., (II), a.a.O., S. 140
siehe auch RKW, a.a.O., S. 39: "In jeder Firma, die mehrere Erzeugnisse herstellt, möchte die Geschäftsleitung wissen, wie hoch die Gewinnspannen der verschiedenen Produkte sind, um dadurch die zu fertigenden Gegenstände auszuwählen und zu entscheiden, auf welche Erzeugnisse beim Verkauf besonderer Nachdruck gelegt werden soll".

2) vgl. Abromeit, H.-G., (II), a.a.O., S. 139

3) ebenda, S. 161

über die Gewinnlage eines jeden Produktes¹⁾, damit falsche Fixkostenumlagen den Fabrikateerfolg nicht beeinflussen können. Jene Fabrikate, bei denen die Deckungsbeitragsspanne zwischen dem Stückerlös und den variablen Stückkosten am größten ist, "leisten besonders große Beiträge zur Deckung der fixen Kosten und darüber hinaus zur Gewinnerzielung."²⁾ Es gilt, den Gewinn zu maximieren, indem man die Produkte mit dem größten Deckungsbeitrag zu produzieren und abzusetzen sucht. "Gewinnmaximierung ist gleichbedeutend mit Maximierung der Kontributionsmarge."³⁾ Somit erlaubt uns der Ausweis von Deckungsbeiträgen nach Direct Costing die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Fabrikate in ihrer Leistungserstellung und Leistungsverwertung.

Ein Vergleich der für die einzelnen Fabrikate ermittelten Erzeugnisdeckungsbeiträge wird Dispositionen auslösen, die zu einer erhöhten Produktion der Erzeugnisse mit dem höchsten Deckungsbeitrag und zu einer Produktionsdrosselung bei den Erzeugnissen mit einem geringeren Erzeugnisdeckungsbeitrag führen, da die höheren Deckungsbeiträge zu einer größeren Fixkostendeckung beitragen und damit den Erfolg des Betriebes erhöhen. Beachtenswerte Voraussetzungen sind immer die Aufnahmebereitschaft des Marktes für die vermehrt angebotenen Fabrikate und die Möglichkeit der Produktionseinschränkung bei den

1) vgl. auch Poller, H., Kostenrechnung bei konkurrierender Produktion, Diss., Freiburg 1957, S. 64 ff.

2) siehe Kilger, W., Produktionsplanung, Dynamische Betriebsplanung zur Anpassung an wirtschaftliche Wechsellagen, Wiesbaden 1959, S. 76

3) siehe Poller, H., a.a.O., S. 86, Anm. 1

Daß nur die variablen Kosten über die Gewinnlage entscheiden, ist eine alte Weisheit des in der Kosten- und Preistheorie vorherrschenden Marginaldenkens, welches seinen exakten Ausdruck in der Bestimmung des Gewinnmaximums gefunden hat.

weniger rentablen Produkten. Allerdings darf durch die Angebotserhöhung keine Preissenkung verursacht werden, die zu einer Verringerung der Deckungsbeiträge führen würde.

Im Eisenhüttenwesen wird oft eine Sortimentspolitik betrieben, die mit Rücksicht auf den zu maximierenden Gesamterfolg des Sortiments häufig Verluste bei einzelnen Produkten hinnimmt, sofern nur im Verbund mit diesen absetzbare rentable Erzeugnisse den Verlust überkompensieren. So wird man z.B. in einem Blechwalzwerk bei dem Absatz von Schwarzblech Verluste hinnehmen, sofern der gesamte Verlust durch den Verkauf gewinnträchtiger verzinkter und verbleiteter Bleche an dieselben Abnehmer überkompensiert wird. Man bietet dem Abnehmerkreis bewußt ein solches dispositiv bestimmtes Sortiment an, um eine sortimentsbedingte Präferenzstellung zu erlangen. Damit hängt aber die Sortimentsgestaltung nicht nur von den auf erfolgsrechnerischen Einzelgrößen basierenden Gewinnmaximierungsüberlegungen ab, sondern sie wird durch eine die kalkulatorischen und marktlichen Gegebenheiten berücksichtigende Gesamtschau bestimmt, deren Ziel es ist, auf Kosten kurzfristiger Erfolgseinbußen langfristig den Gewinn zu maximieren.

bb) Nichtbeachtung der Kapitalumschlagshäufigkeit im Direct Costing

Als Einwand gegen eine auf den Erzeugnisdeckungsbeiträgen basierende Programmpolitik kann die Außerachtlassung der Kapitalumschlagshäufigkeit geltend gemacht werden. Diese wird im Direct Costing nur berücksichtigt, wenn das Kapital als Engpaßfaktor auftritt und aus diesem Grunde in die Kalkulation einbezogen werden muß. Eine gewinnmaximale Sortimentspolitik erfordert aber die stetige Beachtung der Kapitalumschlagshäufigkeit.

Die Rentabilität eines Unternehmens hängt vom Gewinn und vom eingesetzten Kapital ab. Da es das Ziel der Unternehmensleitung sein wird, die höchstmögliche Rendite¹⁾, in der sich die bestmögliche Kapitalnutzung widerspiegelt, zu erreichen, muß man das Streben nach Verwirklichung eines Gewinnoptimums, das auf einen nach den Ergebnissen der Erzeugnisdeckungsbeitragsrechnung gestalteten Produktionsprogramm beruht, überprüfen, da es nichts über das Gewinn-Kapital-Verhältnis aussagt. Denn für den Rentabilitätsbeitrag der einzelnen Erzeugnisse ist neben ihrem Gewinnbeitrag die Kapitalumschlagshäufigkeit entscheidend.

Da die Kapitalrentabilität durch die Gewinnspanne der einzelnen Erzeugnisse und deren Kapitalumschlag²⁾, der die Höhe der Kapitalbindung bzw. die Intensität der Kapitalnutzung ausdrückt, bestimmt wird, kann man den Rentabilitätssatz aus den Größen Umsatzgewinnrate (= Umsatzrentabilität = $\frac{\text{Gewinn}}{\text{Umsatz}}$) und Kapitalumschlags-häufigkeit ermitteln.

Aus der Gleichung

$$\text{Kapitalrentabilität} = \text{Umsatzrentabilität} \times \text{Kapitalumschlagshäufigkeit}^3)$$

wird ersichtlich, daß eine höhere Kapitalumschlagshäufigkeit trotz geringerer Gewinnspannen zu einer relativ

-
- 1) "... ist für die betriebliche Planung nur ein Standard wirklich relevant: die Rendite auf das investierte Kapital.
siehe Abromeit, H.-G., (II), a.a.O., S. 160 ff.
 - 2) Der Kapitalumschlag wird durch die Umschlagshäufigkeit ($\frac{\text{Umsatz}}{\text{Kapital}}$) und die Umschlagsdauer ($\frac{\text{Kapital}}{\text{Umsatz}}$) dargestellt.
 - 3) vgl. auch Wheaton, R.G., "Ertrag aus investiertem Kapital" als betriebspolitisches Lenkungsmittel, ZfB, 1960, S. 149

günstigeren Rentabilität führen kann.¹⁾

Auf Grund dieser Erkenntnisse müßte eine Rentabilitätsreihe der verschiedenen Fabrikate, die über die Reihenfolge der Förderungswürdigkeit entscheidet, nach dem Koeffizienten

Erzeugnisdeckungsbeitragsspanne²⁾ x Kapitalumschlagshäufigkeit aufgestellt werden.

Damit wird erforderlich, neben dem Erzeugnisdeckungsbeitrag die Kapitalumschlagshäufigkeit der einzelnen Produkte bzw. Produktgruppen festzustellen.

Erwirtschaften zwei Walzwerkserzeugnisse A und B denselben Gewinn bei demselben Kapitaleinsatz, benötigt A jedoch die doppelte Produktionszeit wie B, so hat A das in ihm gebundene Kapital auch doppelt solange gebunden und damit auch nur die halbe Rendite des Produktes B erzielt. Folglich sind diese beiden Erzeugnisse für die Sortimentgestaltung nicht als gleichrangig anzusehen, sondern Produkt B ist in Absatz und Produktion vorzuziehen.

Bei der Fixierung des rentabelsten Verkaufsprogrammes ergibt sich somit im Rahmen des Direct Costing eine zusätzliche Rechnung, mit der festgestellt wird, wieviel Kapital ein jedes Produkt durchschnittlich bindet. Bei einer solchen Kapitalbindungs- bzw. Kapitalumschlagsrechnung gilt es, als Kapitalgröße die pro Fabrikat investierte Kapitalsumme zu ermitteln.

1) vgl. auch Gutenberg, E., (I), a.a.O., S. 32:
"Der Grundsatz: Steigerung der Kapitalrentabilität durch Senkung der Umsatzrentabilität bei gleichzeitiger Erhöhung des Kapitalumschlages, beherrscht die moderne Betriebspolitik."

2) Erzeugnisdeckungsbeitragsspanne =
$$\frac{\text{Erzeugnisdeckungsbeitrag}}{\text{Umsatz}}$$

Versucht man, die Kapitalumschlagshäufigkeit je Kostenträger festzustellen, so läßt bereits die erforderliche Kapitalschlüsselung zwecks Umlage anteiliger Kapitalbeiträge auf die Produkte die Fragwürdigkeit einer solchen Zumessung erkennen.¹⁾ Zudem erweist sich die Berechnung der Kapitalumschlagshäufigkeit innerhalb der laufenden Abrechnung als zu schwierig und zu zeitraubend.

Die Berücksichtigung der Kapitalbindung je Fabrikat erfolgt in der traditionellen Vollkostenrechnung durch die Verrechnung der Kapitalkosten in Form von kalkulatorischen Abschreibungen (Zeitabschreibungen) und kalkulatorischen Zinsen in den Kalkulationssätzen. Exakt läßt sich aber auch hier die Kapitalbindung der einzelnen Fabrikate nicht bestimmen. Die Kapitalumschlagshäufigkeit der einzelnen Fabrikate muß auch in der Vollkostenrechnung durch langwierige Sonderkalkulationen ermittelt werden. Dieses gilt insbesondere für den großen Block der den Kostenträgern nicht exakt zumeßbaren Vermögensteile (z.B. Kassen- und Bankbestände), deren Bindung an das Unternehmen durch Leistungserstellung und Leistungsverwertung verursacht wird.

Aus diesem Grunde wird man das theoretisch richtige Streben den Erfordernissen der Praxis opfern und auf die Ermittlung der Kapitalumschlagshäufigkeit je Fabrikat bei der Produktfülle eines gemischten Eisenhüttenwerkes verzichten müssen.

1) vgl. Zimmermann, G., Der Ertrag des investierten Kapitals in Industriebetrieben, ZfB, 1959, S. 155: "Die Hauptprobleme entstehen bei der Zuteilung des im Anlagevermögen und den Vorräten investierten Kapitals auf die einzelnen Verkaufsprodukte."

cc) Abhängigkeit der Aussagekraft
von der Beschäftigungslage

Wenn im Direct Costing die in Produktion und Absatz mehr oder weniger förderungswürdigen Fabrikate nach ihrem erwirtschafteten Erzeugnisdeckungsbeitrag ausgewählt werden, so gilt die Richtigkeit dieser kalkulatorischen Überlegung nur für einen unterbeschäftigten Betrieb. Solange die Kapazität eines Betriebes noch nicht ausgelastet ist, bringt jedes zusätzlich produzierte Erzeugnis, sofern es einen positiven Deckungsbeitrag erzielt hat, auch einen Gewinnzuwachs. Bei Vollbeschäftigung jedoch könnte ein Erzeugnis ein anderes, rentableres, mit ihm um die freie Kapazität konkurrierendes Fabrikat verdrängen, obwohl es den höheren Deckungsbeitrag erzielt.

Um zu einer richtigen Entscheidung zu gelangen, muß man den errechneten Erzeugnisdeckungsbeitrag bei vorliegender Vollbeschäftigung auf den Engpaßfaktor, um den die verschiedenen Produkte konkurrieren, beziehen und jene Erzeugnisse für die Sortimentsgestaltung auswählen, die den höchsten Deckungsbeitrag "je Leistungseinheit des knappen Produktionsfaktors"¹⁾ aufweisen.²⁾ Nur so gelangt der Betrieb zu einer gewinnmaximalen Auswahl zwischen den verschiedenen Verwendungsmöglichkeiten, die ihm die Kapazität bietet.

1) siehe Böhm-Wille, a.a.O., S. 62

2) "Wenn man über die Rangordnung der Förderungswürdigkeit der Produkte entscheidet, ist es erforderlich, die Erlösüberschußraten auf den Faktor zu beziehen, der die Erzeugungs- und Verkaufsfähigkeit des Unternehmens begrenzt. Eine Gesellschaft nennt dies 'wirksamen Deckungsbeitrag' (effective contribution margin)."

siehe RKW, a.a.O., S. 42

vgl. auch Kilger, W., (II), a.a.O., S. 314

Man muß somit bei vollausgelasteter Kapazität in einem gemischten Eisenhüttenwerk einmal den Produktionsstufenengpaß, zum anderen auf jeder Erzeugungsstufe den jeweils sich hier ergebenden Engpaßfaktor ermitteln. So wird meistens kapazitätsmäßig die Walzwerksstufe die Stahlwerksstufe übertreffen, da man aus sortimentsbedingten Gründen hier eine Erzeugnisvielfalt anstrebt, die das Unternehmen nicht allzu branchen- und damit auch konjunkturabhängig machen soll. So wird man neben einem Grobblechwalzwerk, dessen Auftragslage sehr stark vom konjunkturrempfindlichen Schiffsbau abhängen kann, noch ein Walzwerk für Profilstahl, ein nachfragefreudiges Gut, betreiben. Es ist jedoch zur Zeit eines Booms mörlich, daß die Nachfrage nach allen angebotenen Walzwerksprodukten so groß wird, daß die aufgebauten Kapazitäten voll ausgenutzt werden könnten, falls die Rohstahlbasis diesen Anforderungen genügen würde. Das trifft aber nicht zu, da der erforderliche Rohstahlbedarf auch auf dem Markt durch Zukauf nicht befriedigt werden kann, da sich wahrscheinlich die Rohstahlanbieter alle in der gleichen produktionspolitischen Situation befinden werden. In einem solchen Falle wird das Stahlwerk zum Engpaß und die Tonne Rohstahl zum Engpaßfaktor¹⁾, auf den die Deckungsbeiträge der verschiedenen Walzwerkserzeugnisse zu beziehen sind.

Man muß feststellen, wie hoch der Rohstahleinsatz für die einzelnen Walzwerksfabrikate ist und wie hoch sich der Deckungsbeitrag pro eingesetzte Tonne Rohstahl gestaltet. Würde sich für zwei Produkte derselbe Deckungsbeitrag ergeben, das eine Walzgut pro ausgebrachte Tonne

1) Schmalenbach spricht im vorliegenden Falle bei seiner pretialen Betriebslenkung von gehemmter Beschaffung.

einen Rohstahleinsatz von 1,5 t, das andere jedoch nur von 1,3 t erfordern, so ist letzteres in Produktion und Absatz vorzuziehen, da es für das Werk einen höheren Gewinn erbringt; denn die 0,2 t ersparten Rohstahleinsatzes können für einen anderen Verwendungszweck gewinnbringend eingesetzt werden.¹⁾

Da man im Stadium der Vollbeschäftigung auf Grund der in der Fabrikateerfolgsrechnung stehenden Erzeugnisdeckungsbeiträge das gewinnmaximale Produktionsprogramm nicht ermitteln kann, sondern in einem zusätzlichen Rechnungsgang die Deckungsbeiträge auf den jeweiligen Engpaß beziehen muß, gestaltet sich die Errechnung des optimalen Sortiments in der laufenden Abrechnung als sehr schwierig. Aus diesem Grunde wird eine solche Rechnung mittels einer Sonderkalkulation vorgenommen werden müssen, wie es bereits in der Vollkostenrechnung geschieht. Um die überforderte Kapazität für die rentabelsten Produkte zu verwenden, rechnet man in der Vollkostenrechnung mit sog. Verbrauchsziffern (Ausbringung
Einsatz), auf die der Gewinn bezogen wird. Auf diese Weise ermittelt man den Gewinn je Leistungseinheit des Engpaßfaktors, der als Richtschnur für eine gewinnmaximierende Produktpolitik gilt.

1) "Besonders wichtig erscheint die Möglichkeit, unter Berücksichtigung der technischen Gegebenheiten und der Marktlage den unterschiedlichen Ergebniseffekt je Tonne Rohstahl der Erzeugnisse auszunutzen und schon bei der Erzeugnisplanung eine wahlweise verwendbare Rohstahlmenge auf die erfolgsintensivsten Erzeugnisse eines Werkes zu lenken."

siehe Conrad, F., Von der Kostenauswertung zur Ergebnisplanung, Bericht Nr. 319 des Ausschusses für Betriebswirtschaft des VDEh, Düsseldorf 1961, S. 42

In Zeiten der Unterbeschäftigung die Zusammensetzung des gewinnmaximalen Produktionsprogrammes anhand der Erzeugnisdeckungsbeiträge zu bestimmen, ist zwar richtig, aber nicht notwendig. Es ist überflüssig, bei einer mangelhaften Beschäftigungslage eine spezielle programmstrategische Kalkulation durchzuführen, damit die Unternehmensleitung zu zielstrebigem Dispositionen veranlaßt wird. Bei Auftragsmangel braucht man nur alle Aufträge, die einen Überschuß über die variablen Kosten verheißen, unabhängig von der Größe ihres Deckungsbeitrages hereinzunehmen, um die Kapazität auszulasten und den Erfolg zu verbessern.

dd) Aussagefähigkeit bei stetiger Veränderung der Erzeugnisdeckungsbeiträge

Eine auf den Erzeugnisdeckungsbeiträgen beruhende gewinngesteuerte Planung des Produktionsprogrammes gestaltet sich in einem gemischten Eisenhüttenwerk durch die stetige Veränderung der Erzeugnisdeckungsbeiträge (Fabrikate-Rohrerfolg) sehr schwierig. Diese Variation wird vor allem hervorgerufen durch:

- a) Rezeptwechsel (Substitution von Einsatzstoffen)
- b) Verfahrenswechsel
- c) intensitätsmäßige Anpassung

Auf Grund dessen ist eine optimale Lösung nur unter Zuhilfenahme der mathematischen Programmplanung zu finden. Dadurch wird es erforderlich, das gewinnmaximale Produktionsprogramm durch lineares und nichtlineares Programmieren zu bestimmen.

Ein Vorzug des Direct Costing liegt in der erleichterten Anwendung des linearen Programmierens. Will man auf Grund des Linear Programming ein optimales Fabrikateprogramm aufstellen, so bietet das Direct Costing jene Werte, die für die Durchführung der Rechnung erforder-

lich sind. Der Vorteil des linearen Programmierens besteht darin, daß die in Zeiten der Vollbeschäftigung auftretenden Engpässe in die Rechnung einbezogen werden. Damit erweitert sich das Direct Costing durch den Einsatz des Linear Programming unter Berücksichtigung der zu erwirtschaftenden Grenznutzen zu einer Grenzwertlehre. Diese ist bereits von Schmalenbach, der das Wort von der "Präponderanz der Grenzwerte"¹⁾ prägte, als das tragende Element allen kalkulatorischen Denkens deklariert worden.

Erst die praktische Anwendung der mathematischen Programmplanung über einen längeren Zeitraum kann erweisen, ob dieses Verfahren für die Betriebspraxis die erhoffte große Bedeutung erlangen wird. Denkt man an die Ungenauigkeit des zu verarbeitenden Datenmaterials, wird man die Ergebnisgüte dieses Verfahrens bezweifeln müssen, das eventuell eine Exaktheit vortäuscht, die auf Grund des eingesetzten Datenmaterials gar nicht zu erreichen ist.

d) Aussagefähigkeit für die Preispolitik

Der Erkenntniswert der Fabrikateerfolgsrechnung im Direct Costing für die Preispolitik liegt in dem Ausweis der variablen Kosten je Erzeugnis. Diese stellen als sog. vermeidbare Kosten die absolute Preisuntergrenze dar, sofern man liquiditätsbezogene Gesichtspunkte unbeachtet läßt. Will man in der Vollkostenrechnung die variablen Kosten eines Produktes zur Bestimmung der Preisuntergrenze feststellen, so sind hierzu infolge der stufenweisen Reindurchrechnung umfangreiche und zeitraubende Sonderkalkulationen erforderlich.

1) siehe Schmalenbach, E., Die optimale Geltungszahl, Bremen-Horn 1947, S. 34

Dieser Erkenntniswert im Direct Costing wird jedoch durch die bislang praktizierte Sortengruppenrechnung eingeschränkt. Der für eine Sortengruppe ausgewiesene variable Kostenbetrag ist infolge seiner Nivellierung für jede einzelne Sorte nicht unbedingt als repräsentativ anzusehen.

Aussagefähig ist die Fabrikateerfolgsrechnung nach Direct Costing zudem nur für eine kurzfristige, auf Ausnahmegeschäfte (Füllaufträge) abgestellte Preisuntergrenzenpolitik. Für die langfristige Preispolitik, die der Substanzerhaltung des gesamten Unternehmens zu dienen hat, sind die ausgewiesenen Daten bedeutungslos, da eine wirksame Erlöskontrolle der Fabrikate nur durch eine Vollkostenkalkulation ermöglicht werden kann. Eine solche Erlöskontrolle ist für ein gemischtes Eisenhüttenwerk besonders wichtig, da viele Preise historisch gewachsen und kostenunabhängig sind. Liegen aber keine kostenechten Preise vor, so ist zum Zwecke der Erlöskontrolle der Vollkostenausweis in der Fabrikateerfolgsrechnung besonders wertvoll; denn nur eine auf der Vollkostenrechnung beruhende Kontrolle läßt die Abdeckung des Kostenanfalls je Fabrikat durch seinen Erlös erkennen.

E. Erkenntniswert des Direct Costing für die Erfolgsrechnungen in einem gemischten Eisenhüttenwerk

Der Vorteil des Direct Costing für die Periodenerfolgsrechnung (Aufwands- und Ertragsrechnung) liegt in der Darstellung der Erfolgskomponenten. Durch den getrennten Ausweis der fixen und variablen Kosten gewährt sie einen guten Einblick in die Kostenstruktur eines gemischten Eisenhüttenwerkes. Wird jedoch eine Richtkostenrechnung durchgeführt, so läßt sich diese Kostenanalyse auch bei Anwendung der Vollkostenrechnung erzielen.

Die Periodenerfolgsermittlung im Direct Costing ist zu verwerfen, da sie durch ihre Fixkostenverrechnung zu einer falschen Belastung der einzelnen Perioden und damit zu einem falschen Erfolgsausweis führt. Sie widerspricht vor allem der dynamischen Betrachtungsweise, die eine periodengerechte Aufwandsverteilung zwecks richtiger Erfolgsermittlung fordert, da der richtige Periodenerfolg sich als "Überschuß der Erlöseinnahmen aus den Verkäufen ... über die mit Herstellung und Absatz dieser Güter verbundenen nichtkompensierten Ausgaben"¹⁾ ergibt. Im Direct Costing besitzen die pro Periode ausgewiesenen Erfolgsgrößen für die Unternehmensleitung keine Aussagekraft, weil sie infolge der Nichtbeachtung einer umsatz- und damit periodengerechten Fixkostenbelastung ein entstelltes Erfolgsbild entwerfen. Es werden im Direct Costing periodische Verluste oder Gewinne ausgewiesen, welche die richtige Erfolgssituation nicht widerspiegeln.

Stellt man auf den Zweck der Erfolgsermittlung ab, so ist es das Ziel der betriebswirtschaftlichen Erfolgsrechnung, einen auf Grund betriebspolitischer Überlegungen verteilbaren Gewinn festzustellen, der weder ein Partizipieren an einer wachsenden Wirtschaft hemmt, noch zu falschen Erfolgsdispositionen führt. Unter diesem Aspekt hat die Nachkriegszeit bewiesen, daß bei der Ergebnisfestsetzung eines gemischten Eisenhüttenwerkes im Rahmen der Vollkostenrechnung alle kalkulatorischen, bilanziellen und finanziellen Erwägungen berücksichtigt werden, um eine vorsichtige und vorausschauende Gewinnpolitik, die vornehmste Aufgabe jeder Unternehmensleitung einer im Brennpunkt des wirtschaftlichen Interesses stehenden Branche ist, zu betreiben.

1) siehe Koch, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, ZfhF, 1958, S. 373

Als vorteilhaft erweist sich die Erstellung der Fabrikateerfolgsrechnung nach Direct Costing durch den Ausweis der variablen Kosten und der Fabrikate-Bruttoerfolge. Während jene für die Ermittlung der Preisuntergrenze wichtig sind, lassen diese erkennen, ob ein Produkt zur Zeit der Unterbeschäftigung einen Grenzerfolg erzielt und damit den Gesamterfolg positiv beeinflusst. Für eine langfristige Preis- und Wirtschaftlichkeitskontrolle ist jedoch die Vollkostenrechnung einzusetzen, welche die Aussage ermöglicht, ob im Preis der Kostenersatz sichergestellt ist, und ob der Erlös für ein Fabrikat dessen gesamte Kosten abdeckt.

Das betriebspolitisch sich ergänzende Nebeneinander von kurz- und langfristiger Betrachtungsweise erfordert für erfolgsrechnerische und preispolitische Aussagen den Ausweis von Voll- und Teilkosten, von Netto- und Bruttoerfolgen in der Fabrikateerfolgsrechnung.

Der Einsatz der in der Fabrikateerfolgsrechnung nach Direct Costing ausgewiesenen Bruttoerfolge für eine gewinngesteuerte Programmgestaltung ist nur bei Anwendung der mathematischen Programmplanung, die ihre Bewährungsprobe erst noch bestehen muß, möglich. Will man auf Grund des Linear Programming ein optimales Fabrikateprogramm aufstellen, so liefert das Direct Costing jene Werte, die für die Durchführung der Rechnung erforderlich sind.

Die Vielfalt erfolgsrechnerischer Erkenntnisse beweist, wie wichtig es ist, in der Fabrikateerfolgsrechnung Grenz- und Vollkosten auszuweisen. Hierauf sollte man, um ein Optimum an Aussagefähigkeit zu erreichen, nicht verzichten, zumal die elektronische Datenverarbeitung die Möglichkeit dazu bietet, die Datenfülle zeitgerecht zu verarbeiten.

5. Kapitel

Die Bedeutung des Direct Costing für die Betriebskontrolle
in einem gemischten Eisenhüttenwerk

I. Der Betriebsvergleich¹⁾ als Mittel der Betriebskontrolle

Ein bewährtes, seit langem in der Kostenrechnungspraxis eines gemischten Eisenhüttenwerkes benutztes Mittel der Betriebskontrolle stellt der Kostenvergleich dar. Beim Kostenvergleich werden Istkosten sogenannten Maßstabskosten gegenübergestellt, um die angefallenen Kosten messen und beurteilen zu können.

Als Maßstabskosten werden zwecks Beurteilung der Kostenlage in einem gemischten Eisenhüttenwerk die Kosten vergangener Rechnungsperioden, die Kosten anderer gleichartiger Betriebe oder Sollkosten als sog. Richtkosten verwendet. Man spricht deshalb innerhalb des Kostenvergleichs von

1. Innerbetrieblichem Vergleich
 - a) Zeitvergleich
 - b) Soll/Ist-Vergleich
2. Zwischenbetrieblichem Vergleich

1) Da in dieser Untersuchung die in der Eisenhüttenindustrie gebräuchlichen Begriffe angewendet werden, ist auf die auf dem Gebiet des Betriebsvergleiches ausgefeilte Schnettlersche Begriffssystematik verzichtet worden.

vgl. auch Schnettler, A.; Der Betriebsvergleich,
3. Aufl., Stuttgart 1961 (III), S. 28

II. Formen des Betriebsvergleiches in einem gemischten Eisenhüttenwerk

A. Zeitvergleich

Im innerbetrieblichen Zeitvergleich werden in einem gemischten Eisenhüttenwerk die Kosten des abgerechneten und auszuwertenden Monats, der die sog. Berichtsperiode bildet, dem betrieblichen Aufwand eines vergangenen Zeitraumes gegenübergestellt.¹⁾ Zu diesem Zweck stehen in den Kostenbögen zwei Spalten nebeneinander, von denen die erste die Einheitskosten der Berichtsperiode und die zweite die Einheitskosten der Vergleichsperiode ausweist.

Als Vergleichsperiode wählt man meistens den Vormonat. Das gilt vor allem in bezug auf die von der Wirtschaftsvereinigung herausgegebenen vereinheitlichten Selbstkostenbögen für die Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung, auf denen der Monatsvergleich als kombinierter Kostenarten-/Kostenstellenvergleich bzw. Kostenarten-/Betriebs-/Kostenträgervergleich statistisch durchgeführt wird. Daß sich der Vergleich kostenmäßig immer nur auf Einheitskosten erstreckt, sei nur der Vollständigkeit halber erwähnt. Die Aussagekraft absoluter Zahlen ist zu gering und würde zusätzliche Vergleichsrechnungen erfordern.

1) siehe auch Sandig, A., Technische Berichterstattung als Planungsgrundlage im Sinne einer operativen Betriebswirtschaft, Bericht Nr. 318 des Ausschusses für Betriebswirtschaft des Vereins Deutscher Eisenhüttenleute, Düsseldorf 1961, S. 34

"Im Zeitvergleich werden für die Unternehmensleitung die wichtigsten monatlichen Betriebskennzahlen je Betrieb und Erzeugnis gegenübergestellt und laufend nachgetragen, z.B. über Erzeugung, Ausbringen, Leistung, Störungen, Arbeitseinsatz, ebenso auch die hauptsächlichsten Kostenzahlen."

Werden zwischen den beiden ausgewiesenen Werten hohe Divergenzen aufgedeckt, so müssen die Kostenunterschiede untersucht und ihren Ursachen nachgespürt werden. Somit besitzt diese praktizierte Möglichkeit des Zeitvergleichs "den großen Wert eines Hilfsmittels zur Fehlerauffindung"¹⁾.

Solange die Unsicherheitsmomente eines solchen Vergleichs beachtet und berücksichtigt werden und er auf die Erkenntnis der kurzfristigen Kostenschwankungen abgestellt wird, die auf Grund ihrer Aktualität noch verhältnismäßig gut erklärbar sind, stellt ein solcher Monatsvergleich für ein gemischtes Eisenhüttenwerk ein wertvolles Mittel für eine ergebnisreiche Betriebsdurchleuchtung dar. Mit seiner Hilfe kann die Veränderung der Wirtschaftlichkeit infolge der Kostenentwicklung beobachtet werden. Bis heute ist der Zeitvergleich immer noch "das wichtigste Hilfsmittel der Kostenauswertung"²⁾.

B. Soll/Ist-Vergleich

Der Soll/Ist-Vergleich wird in einem gemischten Eisenhüttenwerk mittels der Richtkostenrechnung³⁾ durchgeführt. Die in der Richtkostenrechnung angesetzten Sollkosten werden den in der jeweiligen Abrechnungsperiode angefallenen Istkosten gegenübergestellt. Aus den Kostenunterschieden erkennt man unter Berücksichtigung der Beschäftigungsabweichung in der Verbrauchsabweichung die wirtschaftliche oder unwirtschaftliche Arbeitsweise der einzelnen Betriebe.

1) siehe Oehm, W., a.a.O., S. 37

2) siehe Kreis, H., Einheitliche oder betriebseigene Kostenrechnung, Stahl und Eisen, 1942, S. 329
vgl. Müller, A., Die Kostenanalyse im Eisenhüttenwesen, Düsseldorf 1934, S. 35

3) vgl. Seite 14

C. Zwischenbetrieblicher Vergleich

Beim zwischenbetrieblichen Vergleich, der die Kosten mehrerer Betriebe miteinander vergleicht, um "einen Blick über den Zaun zu tun"¹⁾, kann man in der Praxis des Vergleichs in einem gemischten Eisenhüttenwerk drei Arten unterscheiden:

1. Zwischenbetrieblicher Vergleich gleichartiger Betriebe innerhalb eines Werkes.
2. Zwischenbetrieblicher Vergleich gleichartiger Betriebe innerhalb der in einer Einheitsgesellschaft zusammengeschlossenen Werke oder der in einem Konzern verbundenen Firmen.
3. Zwischenbetrieblicher Vergleich fremder Firmen innerhalb des Wirtschaftsverbandes.

Der Zweck des zwischenbetrieblichen Vergleichs liegt darin, die betriebliche Subjektivität²⁾, die sich in einer "Betriebsüberwachung nach Maßstäben, die das Werk sich selbst anlegen kann"³⁾, niederschlägt, auszuschalten.

Soll der zwischenbetriebliche Vergleich zu wirtschaftlich wertvollen Erkenntnissen führen, müssen bestimmte Prämissen bei den zu vergleichenden Betrieben vorliegen bzw. bestimmte Störungsfaktoren ausgeschaltet werden:⁴⁾

1) vgl. Sandig, A., a.a.O., S. 32

2) "Immer aber haftet der Vergleichsgrundlage (Vormonat, Soll) noch ein gewisses Maß an Subjektivität an." siehe Oehm, W., a.a.O., S. 103

3) siehe Sandig, A., a.a.O., S. 32

4) vgl. Schnettler, A., (III), a.a.O., S. 32
Funke, H., a.a.O., S. 215 ff.

1. Gleichheit der Kostenrechnung durch übereinstimmende Kostenabgrenzung, Kostenarten- und Kostenstellenbildung, Verbrauchserfassung, Bewertung und Kalkulationsmethoden.
2. Gleichheit der Produkte und Produktgruppen.
3. Gleichheit der Sortenzusammensetzung.
4. Gleichheit des Beschäftigungsgrades.
5. Gleichheit der Betriebsgröße.

Für die Kontrolle der Betriebsgebarung ist das Ergebnis des zwischenbetrieblichen Vergleichs nur mit Vorsicht und Zurückhaltung zu benutzen. Denn es verbleibt als Fazit solcher Vergleiche wohl die Feststellung, ob man gegenüber gleichartigen Betrieben günstiger oder ungünstiger produziert hat, ohne jedoch definitiv aussagen zu können, ob man wirtschaftlich oder unwirtschaftlich arbeitet.

III. Erkenntniswert des Direct Costing für den Betriebsvergleich in einem gemischten Eisenhüttenwerk

A. Für den Zeitvergleich

Für die Überprüfung der Wirtschaftlichkeit mit Hilfe eines Kostenvergleichs gilt prinzipiell, daß Beschäftigungsabweichungen zu eliminieren sind. Deshalb sollte man jede Verrechnungstechnik, die diese Möglichkeit einschließt, befürworten. Da das Direct Costing die Fixkosten und die variablen Kosten getrennt ausweist, stören in diesem Kostenrechnungssystem Beschäftigungsgradveränderungen den Betriebsvergleich nicht. Hierin liegt ein wesentlicher Vorzug des Direct Costing gegenüber der traditionellen Vollkostenrechnung, bei der erst durch Sonderrechnungen die Beschäftigungsabweichungen in den Kostendifferenzen ermittelt werden müssen, bevor eine Beurteilung der wirtschaftlichen Be-

triebsgebarung mittels des Zeitvergleiches erfolgen kann.

Wird in einem gemischten Eisenhüttenwerk die Richtkostenrechnung angewendet, so entfällt der Vorteil des Direct Costing, da in der Richtkostenrechnung die Beschäftigungs- und Verbrauchsabweichungen getrennt erfaßt und ausgewiesen werden.

Ein weiterer Vorzug des Direct Costing liegt in dem Ausweis der variablen Kosten, die als kurzfristig kontrollbedürftige Aufwandselemente gesondert ausgewiesen werden, so daß man aus ihrem Verlauf die Wirtschaftlichkeit der Betriebsgebarung tendenziell sofort erkennen kann. Das Direct Costing zeigt der Unternehmensleitung in den variablen Kosten den Kostenanteil an, der sich automatisch dem Beschäftigungsverlauf anpaßt und darum kurzfristig zu beeinflussen ist. Das ist für die Werksleitung eines gemischten Eisenhüttenwerkes umso wichtiger, als hier durch eine Variation in der Verfahrenstechnik entscheidender Einfluß auf die Gestaltung der beweglichen Kosten genommen werden kann. Die besondere Bedeutung dieser Erkenntnis liegt darin, daß in einem gemischten Eisenhüttenwerk das Ergebnis meistens mehr durch eine entsprechende Investitions-, Produktions- und Kostenpolitik als durch Möglichkeiten der Preis-, Werbe- und Produktpolitik verändert werden kann.

Anhand der variablen Kosten pro Tonne Erzeugung kann man im Zeitvergleich diesen Kostenanteil eines Fabrikates zwecks Kostenkontrolle verfolgen. Ändert sich dieser Anteil im Zeitablauf, z.B. von Monat zu Monat, dann läßt diese Variation auf wechselnde variable Kostenanteile schließen, die durch schwankende Kostengüterpreise, durch unwirtschaftlichen Verbrauch oder infolge eines verfahrenstechnischen Wechsels ausgelöst

sein können.

Damit ist aber eine wirksame Kontrolle der Betriebsgebarung und der möglichen Verfahrensweisen gegeben, so daß man auf Grund einer Analyse dieser Kontrollzahlen das günstigste Verfahren zur Herstellung eines Ergebnisses bestimmen kann.

Ein zusätzlicher wesentlicher Unterschied zu der bisher praktizierten Technik des Zeitvergleiches liegt neben der Herausstellung der variablen Kosten in dem Ausweis der Fixkosten. Die abteilungsweise Darstellung der angefallenen Fixkosten bringt einen beachtenswerten betriebspolitischen Vorteil für die Investitions- und Kostenpolitik, denn "die in ihrer Höhe durch langfristige Planungen und langfristig wirkende Entscheidungen bestimmten Fixkosten sind, da sie als ein unverteilter Block ausgewiesen werden, einer kritischen Analyse leicht zugänglich"¹⁾.

Allen verantwortlichen Stellen werden monatlich diese relativ starren und unelastischen Kostenelemente, die sich nicht automatisch der Beschäftigung anpassen, als kurzfristig unabänderliche Aufwandsdaten im Zeitvergleich gezeigt, um die notwendigen Anstrengungen zu veranlassen²⁾, diese Kostenblöcke zu vermindern oder für ihre Alimentation im Umsatz Sorge zu tragen. Der Ausweis dieser Fixkostenblöcke offenbart mit aller Schärfe die Belastungen, die langfristig gesehen unbedingt erwirtschaftet werden müssen, falls ein Betrieb rentabel bleiben soll.

1) siehe Heine, P., a.a.O., S. 521

2) siehe Abromeit, H.-G., (II), a.a.O., S. 163: "Da die fixen Kosten sich nicht automatisch dem Geschäftsvolumen anpassen, sondern zur Anpassung durch geeignete Maßnahmen der Geschäftsleitung gezwungen werden müssen ..."

Für die Beurteilung der Kostensituation in einem gemischten Eisenhüttenwerk wäre es wünschenswert, die Fixkostenbelastung der Hilfsbetriebe zu kennen. Gerade in den Hilfsbetrieben äußert sich oft ein nicht gerechtfertigter Drang zur Vergrößerung, eine gefährvolle Befolgung des Parkinson'schen Gesetzes in der Fertigung, die allzu häufig schwierig abstellbare Unwirtschaftlichkeiten in sich birgt. Man denke z.B. nur an den stetig wachsenden Umfang der Reparaturbetriebe.

Durch die Aufspaltung der fixen Kosten in ihre leicht und schwer veränderlichen Anteile - man spricht auch von einer Zerlegung der verschiedenen Fixkosten in ihre absolut und relativ fixen Anteile - kann eine weitere Verfeinerung des Zeitvergleiches, die zu erhöhter Aussagekraft führen würde, erreicht werden. Als absolut fixe Kosten bezeichnet man die Stillstandskosten, die nur durch langfristige Dispositionen variiert werden können. Relativ fixe Kosten sind dagegen verhältnismäßig kurzfristig beeinflussbare Fixkosten, die erst mit der Produktionsaufnahme entstehen (z.B. ein Meistergehalt für die zweite Schicht).

Auf diese Weise erkennt man das Verhältnis der leichter zu beeinflussenden Fixkosten zu den nur schwer zu verändernden Kostenelementen. Man erfährt somit, inwieweit man einerseits starr, andererseits aber noch relativ beweglich in seinem fixen Kostengefüge ist.

So ist unter dem Aspekt der Kostenbeeinflussung das Gehalt eines zusätzlichen Meisters oder Betriebsingenieurs im Hochofenbetrieb anders zu beurteilen als die Zeitabschreibung der Hochofenanlage. Während diese vom Beschäftigungsgrad vollkommen unabhängig ist, läßt sich jenes - wenigstens in Grenzen als intervallfixe Kosten - der Kapazitätsausnutzung weitgehend anpassen.

Erkennt man als Vorteile des Direct Costing für den Zeitvergleich den getrennten Ausweis der fixen und variablen Kosten sowie die Herausstellung der Beschäftigungsabweichung an, so kann man diese Vorzüge gegenüber der traditionellen Vollkostenrechnung nur dann gelten lassen, falls eine Richtkostenrechnung nicht durchgeführt wird. Denn die Richtkostenrechnung weist ebenfalls die fixen und variablen Kosten getrennt aus und eliminiert die Beschäftigungsabweichungen.

B. Für den Soll/Ist-Vergleich

Führt man den Soll/Ist-Vergleich in das System des Direct Costing ein, so gelangt man zur Anwendung der Grenzplankostenrechnung¹⁾, die im Prinzip einem auf einer Kostenplanung beruhenden Direct Costing gleicht.

Auch in der Grenzplankostenrechnung verrechnet man nur die Proportionalkosten auf die Kostenträger, so daß am Anfang der Grenzplankostenrechnung ebenfalls die Trennung der Kosten in ihre fixen und proportionalen Bestandteile steht. Sie stellt zwar den Fixkostenanteil je Kostenstelle fest - hierin gleicht sie einer stufenweisen Fixkostendeckung -, verzichtet aber auf eine Umlage dieser Fixkosten auf andere Kostenstellen und die Kostenträger, so daß Beschäftigungsabweichungen sich

1) vgl. Plaut, H.-G., Die Grenzplankostenrechnung, ZfB, 1953, (II), S. 347 ff. und S. 402 ff.

nicht ergeben¹⁾.

Verantwortlich für die verursachten Kosten ist der zuständige Leiter aber vor allem in bezug auf die variablen Kosten, da er diese durch seine wirtschaftliche Handlungsweise oft direkt beeinflussen kann, während "die fixen Kosten, soweit sie von der Betriebsführung unbeeinflußbar sind, im Zusammenhang mit der Betriebskontrolle nicht interessieren"²⁾. Darum werden nur die variablen Kosten als kontrollbedürftig angesehen.

Doch auch die Fixkostenstruktur kann häufig durch die Dispositionen der Bereichsleiter bestimmt und damit kontrollbedürftig werden. So wird der Betriebsleiter eines Stahlwerkes letztlich entscheiden, ob ein Betriebsingenieur zusätzlich eingestellt wird. Der Walzwerksleiter selbst wird veranlassen, daß in der Adjustage eine neue Flämmaschine aufgestellt wird. Diese Beispiele zeigen, daß eine Außerachtlassung der Fixkosten in der Betriebskontrolle verfehlt wäre.

1) vgl. auch Vellguth, K., Istkostenrechnung - Plankostenrechnung - Kostenplanung, Der Volkswirt, Sonderbeilage Eisen- und Stahlindustrie, Zum Eisenhüttentag 1959, Düsseldorf 1959, S. 58: "Ein erheblicher Teil der Kosten ist weder den Kostenstellen noch den Kostenträgern auf einfache Weise zuzurechnen. Dies gilt insbesondere für den ganzen Komplex der Gemeinkosten, wie der Betriebs- und Verwaltungsgemeinkosten, die nach Verteilungsschlüsseln den Kostenstellen und Kostenträgern zugerechnet werden. Welchen Zweck soll aber die Vorplanung der gesamten Verteilung der zu schlüsselnden Kosten haben? ..., daß die Plankostenrechnung vernünftigerweise nicht den ganzen Kostenablauf vorplanen soll ..."

2) siehe Oehm, W., a.a.O., S. 75
siehe auch Vellguth, K., a.a.O., S. 58: "Das bedeutet, daß eine Plankostenrechnung sich damit begnügen kann, die Kosten insoweit vorzuplanen, als ihre Verursachung originär und nicht abgeleitet ist."

Ein Vorteil der Grenzplankostenrechnung¹⁾ wird darin gesehen, daß die sich bei ihrer Anwendung im Soll/Ist-Vergleich ergebenden Differenzen vor allem für die kalkulatorisch Uneingeweihten, insbesondere für die Meister und technischen Bereichsleiter, verständlicher erscheinen und diese die beim jeweiligen Beschäftigungsgrad zu kalkulierenden Sollkosten leicht selbst errechnen können.

Der sog. Grenzplankostensatz, auch als Planarbeitskostensatz bezeichnet, stellt den Kalkulationssatz für die Bewertung der in den Kostenstellen erstellten Leistungen dar. Gebildet wird er als Quotient aus den Planproportionalkosten und der Planbeschäftigung. Multipliziert man den Grenzkostensatz mit dem jeweiligen Beschäftigungsgrad, so erhält man die entsprechenden Sollkosten. Stellt man diese den Ist-Proportionalkosten gegenüber, so ergibt sich die sog. Arbeitskostenabweichung als Verbrauchsabweichung.

Das gilt jedoch nur unter Ausschluß der intensitätsmäßigen Anpassung, da anderenfalls infolge sich ändernder Verbrauchsfunktionen die Kosten nicht proportional verlaufen. In einem gemischten Eisenhüttenwerk ist aber infolge der intensitätsmäßigen Anpassung die Linearität der variablen Kosten nicht gewährleistet. Damit entfällt dieser wesentliche Vorzug der Grenzplankostenrechnung im Eisenhüttenwesen.

C. Für den zwischenbetrieblichen Vergleich

Beim Einsatz des Direct Costing weist der zwischenbetriebliche Vergleich den Vorteil auf, daß durch die

1) vgl. Medicke, W., Die Gemeinkosten in der Plankostenrechnung, Berlin 1956, S. 91 ff.

Ausschaltung der Fixkosten aus der Kostenträgerrechnung der Einfluß des Beschäftigungsgrades auf die Kosten eliminiert wird. Zudem kann man die Fixkostenbelastung der einzelnen Betriebe erkennen und hieraus wertvolle Schlüsse auf die betriebliche Struktur¹⁾ und Konkurrenzfähigkeit der einzelnen, am Vergleich beteiligten Betriebe ziehen. Voraussetzung ist jedoch, hier noch mehr als bei der Vollkostenrechnung, daß kostenrechnerisch eine formelle Abrechnungsgleichheit vorliegt.

Als Nachteil bleibt zu berücksichtigen, daß auch die detailliertesten und ausgeklügelsten Kostenrechnungsrichtlinien die Vielfalt des betrieblichen Geschehens nicht zu erfassen vermögen und immer noch Spielraum für stark divergierende Meinungen und Auslegungen übrig lassen, welche die Fragwürdigkeit eines jeden zwischenbetrieblichen Vergleichs bezeugen. Hinzu treten die Eigenbestrebungen und Erkenntnisse der einzelnen Werke, die das Rechnungswesen ihren betriebsindividuellen Gegebenheiten und Ansprüchen und nicht uniformierenden Branchenwünschen entsprechend ausbauen wollen.

Vor allem müssen beim Direct Costing die Fixkosten nach einheitlichen Methoden ermittelt werden, da man anderenfalls für die Vergleichsobjekte einen in der Errechnung liegenden unterschiedlichen Kostenaufbau ausweisen würde, der zu falschen Ergebnissen führen muß. Beachtenswert

1) Beim Betriebsvergleich ist die Betriebsstruktur "ein wesentliches und vielleicht entscheidendes Moment" und "die Gegenüberstellung von Vergleichsobjekten nicht absolut gleicher Struktur dürfte auf die wirtschaftliche Entwicklung fruchtbarer sein als die Betrachtung weitgehender Gleichförmigkeit".

siene Oehm, W., a.a.O., S. 104 und S. 105

bleibt, daß auch das Direct Costing als Rechnungsinstrument an den vielfältigen, jedem zwischenbetrieblichen Vergleich zugrunde liegenden Fehlerquellen nichts aus sich selbst heraus zu berichtigen weiß, infolge seiner schwierigen Voraussetzungen aber noch mehr zu Fehlschlüssen beim zwischenbetrieblichen Vergleich führen kann als die traditionelle Vollkostenrechnung.

IV. Beurteilung des Direct Costing für die Betriebskontrolle in einem gemischten Eisenhüttenwerk

Die Kostenauswertung will unter Einsatz des Betriebsvergleiches das periodische Kostenniveau analytisch beurteilen, um Unwirtschaftlichkeiten aufzuspüren und für die Zukunft abzustellen.

Beim Einsatz des Direct Costing für den Betriebsvergleich ergeben sich im Gegensatz zur traditionellen Vollkostenrechnung, sofern eine Richtkostenrechnung nicht durchgeführt wird, Vorteile in der Herausstellung der fixen und variablen Kosten sowie in der kostenmäßigen Eliminierung der Beschäftigungsschwankungen, die damit den Vergleich nicht stören. Durch diese kostenartenmäßige Eliminierung der fixen Kosten schälen sich verfahrenstechnisch die variablen Anteile, die kurzfristig die kontrollbedürftigen Kosten darstellen, je Kostenart heraus, so daß sie zum Blickfang des Vergleiches werden. Das ist umso wichtiger, als ihnen kurzfristig gesehen das Hauptaugenmerk gilt.

Demgegenüber schenkt man den fixen Kosten auf kurze Sicht weniger unternehmerisches Interesse, da sie vor allem langfristig zwecks Variierung des Kostenniveaus

als kontrollbedürftig erscheinen.¹⁾ Um jedoch die Betriebsleitung zu zwingen, sich über die zukünftige Entwicklung der Fixkosten Gedanken zu machen, ist es zweckmäßig, sie in jeder Kostenstelle für jede Berichtsperiode klar hervortreten zu lassen.

Im übrigen aber "ist die Überwachung des Verbrauchs nicht anders zu handhaben als in anderen Kostenrechnungssystemen auch"²⁾. Das heißt, daß auch das Direct Costing bei seinem Einsatz in einem gemischten Eisenhüttenwerk der Betriebskontrolle nicht erspart, die auf die Kostenhöhe kombinativ einwirkenden technisch-mengenmäßigen Einflußfaktoren in Sonderrechnungen zu analysieren und ihre Wirkungen darzustellen. Als besonders wirksam auf die Kostenhöhe erscheinen diese Einflußfaktoren in Form von Mengenvariationen (z.B. Sortenwechsel im Produktionsprogramm), der Zusammensetzung des Einsatzes und Intensitätsveränderungen.

Um die Wirkungen der einzelnen Einflußfaktoren auf die Kostengestaltung bestimmen zu können, wird man sich der Einflußgrößenrechnung bedienen müssen, die unter Einsatz der Matrizenrechnung³⁾ die Zusammenhänge zwischen input und output zu erfassen versucht. Das ist unter Zuhilfenahme der elektronischen Datenverarbeitung möglich, so daß eine verbesserte Kontrolle in einem gemischten Eisenhüttenwerk in der nächsten Zukunft mehr von dem sinnreichen Einsatz der Einflußgrößenrechnung als von dem gewählten Kostenrechnungssystem abhängen wird.

1) vgl. Oehm, W., a.a.O., S. 77: "... die Anpassung der fixen Kosten an die Beschäftigung erfolgt immer auf lange Sicht ..."

2) siehe Heine, P., a.a.O., S. 528

3) vgl. Wortmann, R., Kopineck, H.-J., Hanisch, W., Funktionales Arbeiten in Kostenrechnung und Planung mit Hilfe von Matrizen, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 31. Jg., 1960, S. 441 ff.

6. K a p i t e l

Beurteilung des Direct Costing als Instrument der Preispolitik in einem gemischten Eisenhüttenwerk

I. Der Zusammenhang zwischen Kostenrechnung und Preisbildung

A. Allgemein

Neben den Absatzmethoden, der Produktgestaltung und der Werbung bildet die Preispolitik das absatzpolitische Instrumentarium eines Betriebes.¹⁾ Der Zweck der Preispolitik ist die Preisfestsetzung der angebotenen Güter seitens des Unternehmers. Meistens sind es die Kosten eines Betriebes, welche die Grundlage für die Preisstellung bilden.²⁾ Die auf den Ergebnissen der Kostenrechnung basierenden Preisbildungsverfahren sind in Deutschland vor allem durch das VPÖA/LSP-Denken forciert worden.

Man geht bei der Preisbildung von den Selbstkosten aus, um auf einer derartigen Preisbildungsbasis, welche die Erhaltung der Leistungsfähigkeit garantiert, den Markt

1) vgl. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, II. Bd., Der Absatz, (II), Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955, S. 11 ff.

2) "Die Fähigkeit, dem Unternehmer die für die Preisstellung notwendigen kostenmäßigen Unterlagen zu beschaffen, ist ein weiteres wesentliches Kriterium für den praktischen Wert einer Kostenrechnung."

vgl. Gächter, R., Die Standardkostenrechnung als Grundlage einer neuzeitlichen Betriebskontrolle und Preispolitik, Zürich und St. Gallen 1954, S. 94

abzutasten.¹⁾ In den meisten Fällen kann der Betrieb aber nicht allein den Preis für seine Produkte bestimmen, sondern dieser ergibt sich auf dem Markt auf Grund einer bestimmten Angebots-Nachfragekonstellation.

Durch den Einsatz der Preispolitik, die "eine spezifische Unternehmerfunktion" darstellt und "die sich vor allem infolge der Undurchsichtigkeit und des weitestgehend irrationalen Charakters der Marktsphäre nicht durch bestimmte Verhaltensregeln schematisieren läßt"²⁾, will man erreichen, daß³⁾

1. die Kosten in den Erlösen ersetzt werden,
2. die Kapazität weitestgehend ausgenutzt wird.

Gerade der letzte Punkt, der eine werbende und beschäftigungsbetonte Preisstellung erfordert, verlangt eine aussagefähige Kostenrechnung, deren Ergebnisse elastisch und dynamisch den absatzpolitischen Situationen angepaßt werden können.

Infolge der anschwellenden Fixkostenbelastung gewinnt das Schmalenbachsche Wort, die mit hohen Fixkosten belasteten Kapazitäten schreien nach Sättigung, auch für die Eisenhüttenindustrie immer mehr Bedeutung.

Gerade in der Eisenhüttenindustrie ist auf Grund umfangreicher Investitionen eine Kostenumstrukturierung eingetreten, die zu einer Erhöhung der Fixkosten und

1) "Umfaßt das Produktionsprogramm aber viele hundert Produkte (dieses trifft für die Stahlindustrie zu, d. Verf.), kann man die Katalogpreise kaum anders festlegen."

vgl. Lohmann, M., a.a.O., S. 128

2) siehe Gächter, R., a.a.O., S. 94

3) siehe Seischab, H., Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944, S. 208

damit zu einer höheren Unelastizität bei Beschäftigungsschwankungen geführt hat. Und zwar ergibt sich bei neuen Anlagen gegenüber alten Anlagen folgendes Kostenbild für die Produktion:¹⁾

	<u>alte Anlagen</u>	<u>neue Anlagen</u>
Stoffaufwand	70	70
Arbeitsaufwand	22	15
Kapitalaufwand	8	15

Die in einer hohen Kapazitätsauslastung liegende Fixkostendegression forciert die Bemühungen der Unternehmer, möglichst an der Kapazitätsgrenze, d.h. bei Vollausnutzung zu arbeiten, sofern sie nicht auf Grund einwandfreier Datenermittlung ihren gewinnmaximalen Produktions- und Absatzpunkt bestimmen können. Das ist aber fast immer unmöglich, da die Ermittlung der Preisabsatzfunktion zu große Schwierigkeiten bereitet. Daher hat die Preispolitik die Aufgabe, in Zeiten übermäßiger Nachfrage durch eine Erhöhung der Preise geringwertigen Bedarf abzudrosseln und in Zeiten schwacher Nachfrage durch Preissenkungen geringwertigen Bedarf zu wecken.²⁾

1) vgl. Esser, J., Arbeits- und Kapitalkosten in einem modernen Hüttenwerk, Der Volkswirt, Deutsche Stahlindustrie, 1958, Beilage zu Nr. 45, vom 8.11.1958, S. 18

vgl. auch Hardach, F.W., Das schwache Kapitalpolster der Stahlindustrie, Der Volkswirt, Eisen- und Stahlindustrie, 1960, Beilage zu Nr. 44, vom 29.10.1960, S. 20

2) "Die relative Stabilität der Stahlindustrie im Konjunkturverlauf seit 1950 war weder zwangsläufig noch zufällig. Vorbedingung war vielmehr, daß es den Unternehmen gelang, sich bei rückläufiger Binnennachfrage möglichst viel an Beschäftigungsausgleich von den Exportmärkten hereinzuholen, was häufig nur unter großen Preisopfern möglich war."
vgl. Wolter, H., Konjunkturrempfindlichkeit der Stahlindustrie, Der Volkswirt, Beilage zu Nr. 44, a.a.O., S. 26

Es wird immer wieder als bedeutender Vorteil des Direct Costing herausgestellt, daß es den Betrieben die für eine solche planvolle Absatzpolitik notwendige dynamische Preispolitik ermögliche.¹⁾

Ist aber eine derartige dynamische Preispolitik in einem gemischten Eisenhüttenwerk überhaupt anwendbar?

Um diese Frage einwandfrei beantworten zu können, ist es zunächst erforderlich, die Preisbildung und die Preissituation auf dem Stahlmarkt zu analysieren. Erst danach kann der Erkenntniswert des Direct Costing für die Preispolitik in einem gemischten Eisenhüttenwerk untersucht und beurteilt werden.

B. Im Eisenhüttenwesen

Die Preisbildung auf dem Stahlmarkt ist dadurch gekennzeichnet, daß infolge eines im Zeitablauf festgefügtten Preissystems viele Stahlprodukte keine kostenechten Preise aufweisen. Das heute für viele Produkte noch gültige Preissystem ist bereits vor längerer Zeit - vor allem in den dreißiger Jahren - unter der Führung und Anleitung der Fachverbände entstanden. Dieses Preissystem ist bei einschneidenden Kostenveränderungen zwar in seinem Niveau, aber nicht in seinen Relationen abgeändert worden.

Grundlage bildeten die damaligen produktionstechnischen und damit kostenmäßigen Gegebenheiten. Die in

1) siehe Heine, P., a.a.O., S. 527: "Dieser Aufgabe der Preispolitik kommt die Kostengruppierung und die Ergebnisermittlung von Direct Costing in hervorragender Weise entgegen."

vgl. auch RKW, Direct Costing, a.a.O., S. 49

der Folgezeit auf Grund der technischen Entwicklung bewirkten Veränderungen in der Kostenstruktur sind dann nicht bei der Preisfestsetzung für bereits vorher hergestellte Produkte gebührend berücksichtigt worden. Somit sieht man sich heute weitgehend einem historisch gewachsenen Preissystem gegenüber, daß viele kostenunabhängige Preise umfaßt. Auf eine Preiskorrektur hat man bislang aus marktpolitischer Rücksichtnahme verzichtet, um die Abnehmerkreise, die sich auf das vorhandene Preissystem eingestellt haben, nicht zu beunruhigen.

Die Kostenunabhängigkeit der Preise wird auch durch abrechnungstechnische Schwierigkeiten teilweise bewirkt. Die Kostenträgerrechnung eines gemischten Eisenhüttenwerkes nivelliert infolge der Sortengruppenabrechnung die für die einzelne Sorte oder für das einzelne Los auftretenden Kostenunterschiede. Diese sind für eine kostenabhängige Preisgestaltung aber sehr wichtig. Die Preislisten versuchen, eine nach Güten und Abmessungen differenzierte Preisbildung durchzuführen, ohne eine exakte kalkulatorische Grundlage zu benutzen. Sie fehlt, da es in der Kostenrechnung zu umständlich und zeitraubend ist, die Vielfalt des Produktionsprogrammes im einzelnen zu berücksichtigen. Lassen sich die abrechnungstechnischen Schwierigkeiten auch mit dem Vordringen der elektronischen Datenverarbeitung überwinden, so bleibt doch zu beachten, daß eine Sortenabrechnung nach vollkommen homogenen Produkten im Walzwerksbereich schnell zur Unübersichtlichkeit in der kalkulatorischen Auswertung führen wird. Man denke in diesem Zusammenhang an eine Fabrikateerfolgsrechnung, die alle einzelnen Sorten ausweisen würde.

Die analysierte Kostenunabhängigkeit vieler Preise engt damit den Einfluß der Kostenrechnung auf die Preispolitik erheblich ein. Die Möglichkeiten, auf Grund der vorliegenden Kostensituation eine elastische und dynamische Preispolitik zu betreiben, werden zusätzlich durch die Preissituation auf dem Stahlmarkt in engen Grenzen gehalten. Dieses gilt unabhängig von dem verwirklichten Kostenrechnungssystem und damit von der Richtigkeit des durchgeführten Verfahrens.

II. Die Abhängigkeit der Preisbildung von der Marktsituation

A. Auf dem Inlandsmarkt¹⁾

Eine weitere Einschränkung für eine kostenabhängige dynamische Preispolitik ergibt sich aus der Angebotsstruktur auf dem Stahlmarkt. Das Angebot auf dem inländischen Stahlmarkt zeigt das typische Merkmal einer oligopolistischen Struktur, die durch die Konkurrenz mehrerer großer Anbieter fixiert wird.²⁾ Da die einzelnen Anbieter in ihren Aktionen die Reaktionen der Konkurrenten berücksichtigen, sich also konkurrenzgebunden verhalten, und für die angebotenen Produkte sehr oft ein durch das akquisitorische Potential bestimmtes präferenzgebundenes Meinungsmonopol³⁾ besteht (z.B. Mannesmannröhren), kann man von einer oli-

1) Um zu einer einwandfreien Aussage über die Preissituation auf dem Inlandsmarkt zu gelangen, wird in diesem Abschnitt nur die Preispolitik des inländischen Angebots, das den Inlandsmarkt beherrscht, dargestellt. Das außerdem zu berücksichtigende Angebot aus dem Bereich der Montanunion wird im nächsten Abschnitt behandelt.

2) siehe Gutenberg, E., (II), a.a.O., S. 152

3) derselbe, S. 244 ff.

gopolistischen Angebotsstruktur bei heterogener Konkurrenz¹⁾ sprechen.

Obwohl beim Vorliegen eines derart strukturierten Oligopols der Markt häufig sehr labil ist, wird auf dem Stahlmarkt zwischen den inländischen Anbietern zwecks Stabilisierung die Kampfsituation als Verhaltensweise abgelehnt und der Wettbewerb mit "wirtschaftsfriedlichen Mitteln"²⁾ geführt.

Unter Beachtung der Konkurrenzreaktionen ergibt sich für alle Anbieter eine preispolitische Interdependenz³⁾, die nur für ein geringes reaktionsfreies Intervall monopolistisches Verhalten ohne Rücksicht auf die Mitanbieter zuläßt⁴⁾, da einschneidende Preisänderungen eines Unternehmens den Absatz der Konkurrenten spürbar beeinflussen und auf Grund dessen Gegenmaßnahmen hervorgerufen würden. Darum rechnet von vornherein jeder Stahlproduzent mit einem nur geringen Preisspielraum, in dem er sich autonom bewegen kann; d.h. innerhalb dieses reaktionsfreien Bereiches reagieren die anderen Unternehmen nicht preispolitisch.

Die auf marktmorphologischen Untersuchungen basierende Erkenntnis der Marktstruktur stützt die sich auf dem Stahlmarkt stark abzeichnende relativ starre Preisstruktur der inländischen Anbieter, so daß sich die Konkurrenz am Markt immer mehr auf die außerhalb der Preispolitik liegenden absatzpolitischen Maßnahmen, die eine Stärkung der Präferenzen bezwecken, verlagert.

1) siehe Gutenberg, E., (II), a.a.O., S. 153 u. S. 224 ff.

2) derselbe, S. 228

3) ebenda

4) Gutenberg spricht von partieller preispolitischer Interdependenz, a.a.O., S. 247

Neben diese auf der Preistheorie beruhenden abstrahierende Betrachtungsweise tritt der politische Aspekt, der "die Bedingungen des Preisbildungsprozesses auf diesen Märkten gegenwärtig keineswegs klar zu erkennen" gibt und "damit die Preispolitik auf eine schwankende Grundlage stellt"¹⁾. Und zwar wird die Preispolitik stark "von kartellartigen und obrigkeitlichen Einflüssen"²⁾ bestimmt.

Die kartellmäßigen Faktoren, die den Ausbruch eines ruinösen Wettbewerbes beim Konjunkturabstieg, der gefahrvoll über jedem aus etwa gleichstarken Anbietern bestehenden Oligopol schwebt, verhindern wollen, unterbinden die Preisreagibilität des einzelnen Konkurrenten und bewirken damit eine relativ gut funktionierende Preisstabilität, indem sie "durch gemeinsam vereinbarte Fest- oder meist Mindestpreise einen Ausweg aus der Gleichgewichtslosigkeit des Marktes"³⁾ suchen. Sie begründen eine uniforme nationale Preispolitik, die durch das Frachtbasensystem vorzüglich dokumentiert wird.

1) siehe Erb, G., und Rogge, P., Preispolitik im teilintegrierten Markt, Tübingen und Basel 1958, S. 4-5

2) siehe Erb, G., und Rogge, P., a.a.O., S. 18

3) siehe Lohmann, M., Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955, S. 112

"Eine solche Situation setzt nicht unbedingt voraus, daß die Unternehmen bestimmte Verpflichtungen eingehen ... Vielmehr ist es das Bewußtsein einer gewissen Interessenverbundenheit, welches die Unternehmen dahinführt, bei ihren Entscheidungen nicht nur auf sich selbst, sondern auch auf die anderen Unternehmen Rücksicht zu nehmen."

siehe Gutenberg, E., (II), a.a.O., S. 228

In dieser durch Fachverbände gesteuerten branchenbestimmten Preispolitik wird man immer von der Kosten-situation des Grenzbetriebes auszugehen haben. Sie bestimmt das Preisniveau.¹⁾ Inwieweit dieses von geheimen Preiskonkzessionen an einige Abnehmer durchbrochen wird, läßt sich nicht feststellen.

Gestützt wird diese auf "administered prices"²⁾ beruhende Preisstarrheit durch den Kundenwunsch nach langfristig gleichbleibenden Stahlpreisen. Denn die Hauptabnehmer sind Produzenten der Investitionsgüterindustrie, die auf Grund ihrer langen Lieferzeiten in the long run disponieren wollen.³⁾ "Nehmen die Anbieter auf die Wünsche dieser Nachfragegruppe Rücksicht, dann ergibt sich daraus bei einem Diskriminierungsverbot - das für die Mitgliedsfirmen der Montanunion besteht (d. Verf.) - eine Preisstarrheit für den gesamten Absatz."⁴⁾

Weiterhin werden Preisvariationen auf dem Stahlmarkt als Teil-Grundstoffmarkt aus volkswirtschaftlichen Gründen behindert. Und zwar liegt das an der "konjunkturpsychologischen Bedeutung, die man den Grundstoffpreisen zumißt"⁵⁾, da man ihnen "eine Schlüsselstellung

1) "Der auf die Dauer erreichbare günstigste Preis des Grenzbetriebes ist der Normalpreis."

siehe Schmidt, Fr., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Die Handelshochschule, Wiesbaden 1952, S. 276

2) vgl. Laßmann, G., Probleme der Preisbildung auf dem amerikanischen Stahlmarkt, ZfhF, 1959, S. 59

3) "In der Tendenz sollen die Preise so bemessen sein, daß sie möglichst Experimente vermeiden, damit der Kunde nicht gestört wird."
siehe Lohmann, M., a.a.O., S. 127

4) vgl. Erb, G., und Rogge, P., a.a.O., S. 18

5) dieselben, S. 19

im gesamten Preisgefüge der Volkswirtschaft" zuschreibt und "bei Preiserhöhungen auf den Grundstoffmärkten das gesamte volkswirtschaftliche Preisniveau in Bewegung gerät."¹⁾

Auf Grund dieser Tatsachen wird auf dem binnenländischen Stahlmarkt bei den inländischen Herstellerfirmen eine "nationale Preisdisziplin spürbar", die eine selbständige Preispolitik der einzelnen Stahlanbieter weitestgehend ausschließt.²⁾ Ihr Ergebnis schlägt sich in den für den Inlandsmarkt geltenden Preislisten nieder, in denen die Preise für eine längere Zeit fixiert sind. Damit beruht die Preisbildung auf dem Inlandsmarkt im wesentlichen auf dem Prinzip der Preisfixierung.

B. Auf dem Montanunionmarkt

Die relativ starre nationale Preispolitik findet für einen erheblichen Teil der Stahlprodukte ihre abgeschwächte Fortsetzung im Montanvertrag für den Montanbereich und im sog. "Brüsseler Exportkartell"³⁾ für den Weltmarkt. Das Brüsseler Exportkartell setzt Exportmindestpreise für die dem Montanbereich angehörenden Unternehmen bezüglich ihrer Ausfuhren in Länder außerhalb der Gemeinschaft fest.

Der Montanunion-Vertrag verfolgt das Ziel, eine geordnete Kohle- und Stahlversorgung zu garantieren und einen "normalen Wettbewerb"⁴⁾ zu schaffen. Die Vor-

1) vgl. Erb, G., und Rogge, P., a.a.O., S. 20

2) dieselben, S. 87

3) dieselben, S. 87

4) vgl. Gaedke, K., Das Recht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, München und Berlin 1954, S. 64, insbesondere Art. 65, § 1

schriften, die auf die Schaffung normaler Wettbewerbsbedingungen abstellen, beinhalten auch formelle Preisvorschriften, die einen geordneten Wettbewerb ermöglichen sollen. Und zwar besteht für die Stahlerzeuger die Vorschrift, Preislisten aufzustellen und zu veröffentlichen¹⁾. Zweck dieser öffentlichen Preislisten ist die Ausschaltung von Diskriminierungen der Nachfrager, von denen man für wirtschaftlich gleiche Leistungen auch gleiche Preise fordern soll.

Man kann die absatzpolitische Situation eines gemischten Eisenhüttenwerkes auf dem Inlands- und auf dem Montanunionmarkt so charakterisieren, daß man es kurzfristig als Mengenanpasser und langfristig als Preisanpasser bezeichnet. Die langfristige preisliche Anpassung wird durch den Konjunkturablauf bestimmt, der den Stahlbedarf und die Kosten stark schwanken läßt.

Das Ergebnis der nationalen Preisabsprachen und der Preislistenveröffentlichungspflicht im Montanbereich sind die Preislisten der einzelnen Unternehmen, welche die angebotenen Stahlprodukte nach Preisklassen gruppieren und für eine längere Zeit gültig bleiben. Zwar wäre es theoretisch möglich, ständige Preisvariationen und damit Preislistenveränderungen vorzunehmen, aber in der wirtschaftlichen Praxis würde eine nur kurzfristig geltende Preisstellung bei den den Stahlmarkt bestimmenden langfristigen Dispositionen absurd und demzufolge nicht akzeptabel sein. Praktisch beschränkt sich die Preispolitik der Stahlindustrie für den Geltungsbereich ihrer Preislisten auf eine Preisbildung durch Preisfixierung, die sich in den Preislisten manifestiert. Eine Änderung der einmal festgesetzten

1) vgl. Gaedke, K., a.a.O., S. 58 ff., insbesondere Art. 60, § 2

Preise ist hier nur in längeren Zeitabschnitten bei einschneidenden Kostenveränderungen möglich.

C. Auf dem Weltmarkt¹⁾

Auf dem Weltmarkt dagegen wird das starre Prinzip der Preisfixierung durch den beweglichen Grundsatz der Preisvereinbarung abgelöst. Hier ist den Stahlproduzenten eine freizügigere Preisbildung möglich.²⁾ Sie können alle kalkulatorischen Möglichkeiten, die Theorie und Praxis für die Preisfindung bieten, ausnutzen, sofern sie immer das Käufer- und Konkurrenzverhalten in hinreichendem Maße berücksichtigen, denn "üerdies setzt die Konkurrenz der möglichen Streubreite der Verkaufspreise enge Grenzen."³⁾

Typisch für die Preissituation auf dem Weltmarkt ist das Aushandeln der Preise (Preisvereinbarungen), da Preislisten dem Angebot nicht zugrunde gelegt werden. Inwieweit die beweglicheren Weltmarktpreise eine elastische Preisstellung zulassen, ist nur aus der jeweiligen Situation heraus zu erkennen, die das Ausmaß der Preisdynamik bestimmt.

III. Möglichkeiten einer dynamischen Preispolitik nach Direct Costing

A. Bei Preisfixierung

Wenn die Anbieter von Stahlprodukten vor ihrem Angebot ihre Preislisten auf lange Sicht veröffentlichen,

1) Hierzu zählt auch das Angebot an Stahlprodukten innerhalb der Montanunion, die nicht unter das Montanuniongesetz fallen. (z.B. kaltgewalzte Bänder und Bleche unter 500 mm Breite)

2) vgl. Erb, G., und Rogge, P., a.a.O., S. 19

3) siehe RKW, Direct Costing, a.a.O., S. 47

können sie zwecks Fixierung kostendeckender Preise auf eine Fixkostenverrechnung nicht verzichten. Unter dieser Prämisse ist die Anwendung des Direct Costing für die Preispolitik, deren Ergebnis vorweg für eine längere Dauer in den Preislisten festgehalten wird, unbrauchbar. Es sei denn, man versucht, die gesamten Fixkosten des Werkes durch einen Zuschlag auf die pro Fabrikatgruppe ermittelten Einzelkosten abzugelten. In diesem Fall alimentiert man jedoch nicht die effektiv für einen Produktionsbereich angefallenen Fixkosten im Preis, sondern benutzt einen durch die gesamten fixen Kosten geprägten Standardsatz, der alle Produkte unabhängig von ihrer Fixkostenverursachung gleichmäßig belastet. Bei diesem Verfahren würde man sich in der Kalkulation auf die Ermittlung und Verrechnung der Einzelkosten beschränken und für die Fixkostendeckung Standardsätze in der Preiskalkulation zwecks Erstellung der Preislisten verrechnen. Eine derartige Fixkostenkalkulation käme bei zusätzlicher Berücksichtigung der Gewinnspanne in einem einheitlichen Zuschlagssatz dem Schmalenbachschen Bruttogewinnzuschlag gleich.

Eine derartige Preisermittlung bleibt problematisch, da eine solche Fixkostenverschlüsselung noch größere Fehlerquellen in sich birgt als die in der traditionellen Kostenrechnung im Rahmen der Kostenstellenrechnung durchgeführte Gemeinkostenverrechnung. Diese wird auf der Grundlage geeigneterer Schlüsselgrößen vorgenommen und führt zu einer geringeren Verzerrung in der Preisstellung. Die Kalkulation mit einem einheitlichen Bruttogewinnzuschlag übertrifft die traditionelle Vollkostenrechnung an Fehlerhaftigkeit.

Aus diesem Grunde ist es erforderlich, bei der Preisfixierung eine Fixkostenverrechnung durchzuführen und die bereichsweise erfaßten Fixkosten nach betriebs-

wirtschaftlich sinnvollen Schlüsseln auf die Kostenträger zu verteilen, um eine kostendeckende Preisgrundlage zu erhalten, wie es auch in der traditionellen Vollkostenrechnung geschieht.

Jedoch kann auch bei Preisfixierung der Einsatz des Direct Costing für die Preispolitik zweckmäßig sein. Dieses gilt immer dann, wenn man von dem eigenen fixierten Preis kurzfristig abweichen will, um in einen Konkurrenzpreis einzutreten. So erlaubt der Montanvertrag den Stahlproduzenten, in einen niedrigeren Konkurrenzpreis einzusteigen, verbietet jedoch, diesen zu unterschreiten. Diese Möglichkeit ist z.B. für die deutschen Eisenhüttenwerke hinsichtlich des süddeutschen Marktes wichtig, der mit billigem französischen Stahl beliefert wird.

Kennt man in einem solchen Fall die variablen und die fixen Kosten, so weiß man, wo die Preisuntergrenze liegt und inwieweit man einen Preisnachlaß betreiben kann. Im Rahmen der Preisfixierung handelt es sich hierbei immer um Ausnahmegeschäfte, die bislang durch umfangreiche und zeitraubende Sonderkalkulationen in der Vollkostenrechnung erfaßt werden.

B. Bei Preisvereinbarung

1. Die Preisvereinbarung auf einem Verkäufermarkt

Will man das Direct Costing für eine auf Preisvereinbarung beruhende Preispolitik nutzen, so ist auf Grund der herrschenden Marktlage zu entscheiden, ob man sich auf einem Verkäufer- oder auf einem Käufermarkt befindet. Das heißt, es ist zu analysieren, ob man die erstellten Produkte mühelos zu Vollkosten plus einem die Marktstellung sichernden Gewinnzuschlag, der das erforderliche Wachstum und die branchenübliche Kapital-

verzinsung gewährleistet, oder nur unter dem Einsatz aller absatzpolitischen Möglichkeiten zu Teilkosten absetzen kann.

Herrscht ein Verkäufermarkt, so nutzt dem Unternehmen in der Kalkulation die Beschränkung auf eine Verrechnung nur der variablen Kosten wenig, da die auf Vollkostenpreisbasis zu errechnenden Angebotspreise eine Verrechnung der Fixkosten auf die Leistungseinheit voraussetzen. Man wird somit eine Fixkostenproportionalisierung nicht umgehen können, da man in Anbetracht der günstigen Marktlage Preise festsetzen will, die die Substanzerhaltung und mittels des Gewinnaufschlages das organische Wachstum des Unternehmens garantieren. Denn soll die zwischenbetriebliche, d.h. eine mit den Marktaufgaben wachsende Leistungskraft¹⁾ des Betriebes erhalten bleiben, so ist der Angebotspreis in the long run auf der Basis totaler Durchschnittskosten zu bilden.²⁾ Da die Durchschnittskosten durch die traditionelle Vollkostenrechnung ermittelt werden, erweist sich der Einsatz der Vollkostenrechnung für die Preispolitik auf einem Verkäufermarkt als Vorzug, während die Anwendung des Direct Costing als ungeeignet abzulehnen ist.

1) vgl. Schnettler, A., (II), a.a.O., S. 19

2) siehe Agthe, Kl., (II), a.a.O., S. 417, und (I), a.a.O., S. 743

Zu der hierdurch notwendigen Fixkostenverrechnung, die an sich dem Grundsatz des Direct Costing diametral gegenübersteht, schreibt Agthe angesichts der sich ergebenden Problematik: "Für dieses Dilemma gibt es keine wirkliche Lösung. Sie kann immer nur in einem Kompromiß bestehen. Soviel ist gewiß: Kann der Unternehmer nicht auf die Ermittlung der 'Vollkosten' zum Zwecke der Angebotspreisbildung verzichten, so muß er wohl oder übel eine Verrechnung von Fixkosten auf die Erzeugniseinheit vornehmen," so daß "eine Preiskalkulation auf Vollkostenbasis deshalb immer ein Kompromiß zwischen einer praktischen Notwendigkeit und einer rechnungstechnischen Unmöglichkeit sein muß."

2. Die Preisvereinbarung auf einem Käufermarkt

a) Teilkostenrechnung

"Eine vollständige Verrechnung aller Kosten auf die Fabrikate hätte nur dann eine Bedeutung, wenn die Herstellungskosten plus gesamte Vertriebskosten plus Gewinn den Verkaufspreis ergeben würden."¹⁾ Das trifft für die in einem Werk der Eisenhüttenindustrie mögliche Preispolitik aber nicht immer zu. Und zwar kann eine bestehende Marktsituation einen Betrieb veranlassen, aus beschäftigungspolitischen Gründen, um eine weitere Auslastung der vorhandenen Kapazität zu gewährleisten, und aus absatzpolitischen Erwägungen, um eine gefährvolle Absatzminderung, die das Werk vom Markte drängen könnte, zu verhüten, eine Preisstellung zu betreiben, deren Werte unter den effektiven Durchschnittskosten liegen. Das gilt in der Eisenhüttenindustrie vor allem für den Export.²⁾

Bei einer solchen Preisfestsetzung übt man einen Teilverzicht bezüglich des Kostenersatzes aus, indem man auf eine totale Aufwandsalimentierung im Preis verzichtet.

1) siehe Lindken, M., Die Erfolgsanalyse im amerikanischen Schrifttum, Diss. Münster 1953, S. 232

2) "Bei diesen Aufträgen (Exportaufträge, d.Verf.) mußten erhebliche Preiszugeständnisse in Kauf genommen werden. Im Interesse einer Aufrechterhaltung der Beschäftigung der Werke war dies jedoch zunächst als vertretbar anzusehen."

siehe Sandler, H.J., Beschäftigungs- und Auftragslage der westdeutschen Walzstahlindustrie, Der Volkswirt, Deutsche Stahlindustrie, 1958, Beilage zu Nr. 45 vom 8.11.1958, S. 10

Bei dem Vorliegen einer derartigen Absatzmarktsituation begnügt sich der Betrieb mit einer Teilkostendeckung in der Erwartung, daß über die niedrigen Preisofferten eine Umsatz- und Beschäftigungssteigerung bzw. das Bewahren des erreichten mengenmäßigen Umsatzes und der dadurch bewirkten Kapazitätsausnutzung¹⁾ erreicht wird, während eine Erhöhung oder Beibehaltung der Preise hingegen einen mengenmäßigen Umsatz- und dadurch Beschäftigungsrückgang bewirken würde. Zudem erwirtschaftet ein über den Zuwachskosten liegender Auftrags-erlös immer einen zusätzlichen Gewinn.

Zu beachten bleibt aber, daß es sich bei einem derartigen Kostenverzicht nur um eine Preispolitik auf kurze Sicht für einen Teilmarkt bzw. bestimmte Zusatzgeschäfte handeln kann, da langfristig alle Kosten im Preise gedeckt sein müssen bzw. die Grundgeschäfte bereits die Bereitschaftskosten verdient haben müssen, um eine Vollkostendeckung zu garantieren.

Hat sich die Unternehmensleitung zu einem Verzicht auf einen Teil der Kosten entschlossen, so muß sie wissen, auf welchen Kostenanteil sie verzichten kann und inwieweit sie mit den Preisen der verschiedenen Erzeugnisse heruntergehen will. Zu diesem Zwecke kennt die Betriebswirtschaftslehre einige Kalkulationsformen, die sich bezüglich des Kostenverzichtes unterscheiden, um "die Beweglichkeit der einzelnen Preisschichten, wie sie sich in der relativen Natur des gesamten betrieblichen Rechnungswesens widerspiegelt, auszunutzen, um zu wissen, wieweit im Einzelfalle einem vom Markte erfolgten Preisdruck nachgegeben werden kann."²⁾

1) siehe Fischer, G., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Heidelberg 1957, S. 318

2) derselbe, S. 315

Weicht man kurzfristig oder für einen bestimmten Auftrag von einem Vollkostenpreis ab, so wird man, will man eine blinde und wahllose Preisuntergrenzenpolitik verhindern, die Preisreduzierung in Intervallen, die bestimmte Kostengruppen und Kostenzonen umfassen, vornehmen.¹⁾ Bei den aus dem Kostenblock herausgenommenen betrieblichen Aufwendungen handelt es sich um genau umrissene fixe Anteile, deren Erfassung im Direct Costing als gesichert angesehen werden kann, während sie im traditionellen Rechnungswesen erst durch Sonderrechnungen ermittelt werden müssen. Darum kann das Direct Costing durch den Einbau der stufenweisen Fixkostenverrechnung beim Aufbau eines Preisgleitschemas zum Zwecke der Preisuntergrenzenberechnung wertvolle Dienste leisten.

b) Die Ermittlung der Preisuntergrenze

aa) Die variablen Kosten als Preisuntergrenze

In Theorie und Praxis werden häufig die variablen bzw. proportionalen Kosten als Preisuntergrenze angegeben.²⁾ Einen linearen Gesamtkostenverlauf vorausgesetzt, sind die variablen oder proportionalen Kosten gleich den Grenzkosten. Die Grenzkosten, die als variable Kosten für den sog. Mehr- oder Zusatzumsatz anfallen, bilden für den Zusatzumsatz die Preisuntergrenze. Denn der

1) "Das geht innerhalb gewisser 'Zonen' vor sich, wobei die letzte diejenige ist, bei der es billiger ist, den Betrieb zu schließen."
siehe Richter, A., Kostenrechnung und Preisbildung, Berlin 1947, S. 105

2) vgl. Mellerowicz, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, II. Bd., Berlin 1956, S. 70
Schmalenbach, E., (I), a.a.O., S. 487
Lägel, R., Organisation, Kalkulation, Erfolgsrechnung, Stuttgart 1949, S. 76 ff., u. S. 83
Blömer-Gläser, Kostenrechnung und Industriebetriebslehre, Essen o.Jg., S. 57

Erlös, den man für einen Zusatzauftrag erzielt, erwirtschaftet einen Mehrgewinn, sofern er die variablen Kosten übersteigt. Die variablen Kosten als sog. vermeidbare Aufwendungen¹⁾ müssen jedoch im Preise gedeckt sein, da sie bei einer Produktionseinstellung bzw. einem Auftragsverzicht entfallen würden. "Ist ein Betrieb ... vor die Frage gestellt, ob er seinen Absatz ausdehnen soll oder nicht, so ist diese Frage positiv zu entscheiden, wenn der Betrieb für die zusätzlich abzusetzenden Leistungseinheiten etwas mehr als die auf das Stück entfallenden zusätzlichen Kosten erhält."²⁾

Da die Ermittlung der durch den Zusatzumsatz verursachten Grenzkosten immer wieder allzu große Schwierigkeiten aufwirft, versucht man den gleichen kalkulatorischen Effekt durch den Einsatz der Partialkalkulation zu erreichen.³⁾

Bei der Preisbildung nach dem "partialen Satz" läßt man die Fixkosten außer acht und berücksichtigt nur die variablen Kosten (Mengenkosten) plus Gewinnzuschlag.⁴⁾

1) vgl. Mellerowicz, K., (II), a.a.O., S. 70

2) vgl. Möller, H., a.a.O., S. 116

3) vgl. Heinen, E., (II), a.a.O., S. 267 ff., u. S. 313
Kosiol, E., Warenkalkulation in Handel und Industrie,
2. Aufl., Stuttgart 1953, S. 126 ff. (II)

Kosiol, E., (I), a.a.O., S. 711 ff.

"Die Partialkalkulation kommt als Ersatzmethode für die Grenzkalkulation praktischen Bedürfnissen entgegen."

siehe Kosiol, E., (I), a.a.O., S. 712

4) Die Art der Partialkalkulation, die auch einen Fixkostenanteil berücksichtigt haben will, bleibt in dieser Untersuchung unberücksichtigt. Sie erzielt einen ähnlichen Effekt wie die Kalkulation zum prozentualen Satz.

vgl. auch Weigmann, W., Selbstkostenrechnung, Preisbildung und Preisprüfung in der Industrie,
2. Aufl., Leipzig 1941, S. 146, und

Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, (I),
Wiesbaden 1959, S. 262 und 269

"Der partielle Satz entspricht den durchschnittlichen variablen Kosten"¹⁾, die automatisch durch die Verrechnungstechnik des Direct Costing erfaßt werden.

Geht man von der Überlegung aus, daß sich in der Eisenschaffenden Industrie infolge der hier herrschenden intensitätsmäßigen Anpassung ein progressiver Gesamtkostenverlauf nach Überschreitung des optimalen Wirkungsgrades der Aggregate ergibt, so ist die Partialkalkulation, die sich immer nur auf Zusatzaufträge beziehen kann, bei Überschreitung des optimalen Wirkungsgrades zu verwerfen, da sie dann infolge ihrer Durchschnittsbetrachtung unter dem Grenzkostensatz liegende Beträge ermittelt, während die Grenzkostenkalkulation die Kostenprogression, die vor allem an der Kapazitätsgrenze einsetzen wird, bei der Preisstellung berücksichtigen würde. Solange in einem gemischten Eisenhüttenwerk jedoch Unterbeschäftigung und damit der Zwang zur Teilkosten-Preisbildung vorliegt, stellt die Partialkalkulation eine gute Möglichkeit zur Ermittlung der vermeidbaren Kosten dar. Hierfür bietet das Direct Costing eine geeignete Unterlage, da es im Gegensatz zur traditionellen Vollkostenrechnung keine Sonderkalkulation zur Ermittlung der Partialkosten aufstellen muß.

bb) Die Liquiditätspreisuntergrenze

Werden auch meistens die proportionalen bzw. variablen Kosten als absolute Preisuntergrenze angegeben, da der Preis, sobald er die variablen Stückkosten übersteige, die fixen Kosten, die auch bei Betriebsstillstand anfallen, mindere und somit einen relativen Gewinn ergäbe, so bedarf diese Ansicht jedoch der Korrektur, da die

1) siehe Möller, H., a.a.O., S. 117

Preisuntergrenze stark von der Liquiditätslage eines Betriebes abhängt, worauf Koch vor allem hinweist.¹⁾

Es sind die "out-of-pocket-costs", die kurzfristig die Preisuntergrenze bilden. "Wenn schon die Unternehmensleitung vorübergehend durch Preissenkung Verluste in Kauf nimmt, dann können dieser Politik lediglich insofern Grenzen gesetzt sein, als auch bei vorübergehendem Verzicht auf Vollkostendeckung stets die Zahlungsbereitschaft aufrechterhalten bleiben muß."²⁾

Die Liquiditätspreisuntergrenze ergibt sich als Summe der kurzfristig in bar zu entrichtenden variablen und fixen Kosten.

Im Direct Costing bleibt häufig eine liquiditätsorientierte Kostenspaltung auf die Fixkosten beschränkt.³⁾ Das setzt eine volle Liquiditätswirksamkeit der variablen Kosten voraus, was unter dem Gesichtspunkt des Lagerabbaus bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen nicht immer zu gelten braucht. Diese theoretische Simplifikation wird auch durch die kostenrechnerische Behandlung der kalkulatorischen Abschreibungen in der Eisenhüttenindustrie, die zu 70 % als Mengen bzw. Leistungsabschreibungen betrachtet werden und damit als variable Kosten zu verrechnen sind, ad absurdum geführt. Da sowohl die variablen als auch die fixen Kosten hinsichtlich ihrer Ausgabenwirksamkeit überprüft werden müssen, bleibt die Ermittlung der Liquiditätsuntergrenze auch

1) vgl. Koch, H., Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, ZfhF, 1953, S. 315

Kalveram, W., Kostenrechnung, Wiesbaden 1951, S. 118

2) siehe Koch, H., a.a.O., S. 315

3) vgl. Agthe, Kl., (II), a.a.O., S. 411

im Direct Costing einer umfangreichen Sonderrechnung vorbehalten, die mit dem gleichen Aufwand auch in der Vollkostenrechnung durchgeführt werden kann.

Darf zwecks der Wahrung der Liquidität die Preisuntergrenze auf kurze Sicht nicht unter die Kosten sinken, welche kurzperiodische Ausgaben darstellen, falls infolge eintretender Illiquidität der Konkurs des Unternehmens vermieden werden soll, so gilt diese Aussage nur unter dem Aspekt, daß eine absolute Preisuntergrenze für den Totalmarkt ermittelt wird und daß evtl. vorhandene Finanzreserven bei der Festsetzung der Preisuntergrenze unberücksichtigt bleiben.

Bedenkt man, daß eine Preisuntergrenzenpolitik in der Eisen schaffenden Industrie nur auf einem oder mehreren Teilmärkten getrieben wird und nicht den Totalmarkt umfaßt, zudem die Kapitalkonkurrenz neben der Leistungskonkurrenz eine bedeutende Rolle einnimmt, so kommt man zu dem Ergebnis, daß die Liquiditätspreisuntergrenze nur eine untergeordnete Rolle in der Preispolitik eines gemischten Eisenhüttenwerkes spielt. Damit entfällt aber auch die komplizierte Gestaltung des Direct Costing nach kurzperiodisch ausgabe- und nichtausgabewirksamen Proportional- und Fixkosten für seine preispolitische Anwendung in einem gemischten Eisenhüttenwerk.

C. Bei Bildung von Verrechnungspreisen für die zwischenbetriebliche Leistungsverrechnung

Für Lieferungen zwischen einzelnen Produktionsstufen sowie zwischen Schwesterwerken innerhalb einer Einheitsgesellschaft und innerhalb eines Konzerns ist in den für die Stahlindustrie typischen vertikalen Konzernen mit hintereinandergeschalteten Produktionsstufen zu entscheiden, welcher Preisansatz für die Verrechnung von Lieferungen gewählt wird. Dieser Verrech-

nungspreis kann über oder unter dem Marktpreis festgesetzt werden, je nachdem, ob die Konzernpolitik die Beschäftigung einzelner Stufen zu sichern wünscht oder Gewinnverlagerungen von einem Konzernunternehmen zum anderen vorgenommen werden sollen.

Hier ist der Ansatz von Partialkostenpreisen für betriebs- oder konzerninterne Lieferungen immer dann sinnvoll, wenn auf Grund eines solchen Kostenwertes die Beschäftigung einer im Augenblick marktschwachen Produktionsstufe gesichert werden soll. So kann die konzerninterne Preisstellung von Grobblechen zu Grenzkostenpreisen die Beschäftigung eines Grobblechwalzwerkes wie auch einer konzernangeschlossenen Werft, die durch den verminderten Einkaufspreis die Möglichkeit erhält, in umsatzschwachen Zeiten den Auftraggebern einen günstigeren Preis anzubieten, stabilisieren und den Konzerngewinn mehren, sofern der Preis noch eine geringe relative Gewinnmarge zur Alimentierung der fixen Kosten umfaßt.

IV. Erkenntniswert des Direct Costing für die Preispolitik in einem gemischten Eisenhüttenwerk

Die im Bereich der Preisfixierung geltende Preissituation auf dem Stahlmarkt läßt das Direct Costing für die hier durchzuführende Preispolitik als nicht brauchbar erscheinen. Die in den Preislisten aufzuführenden Preise können, da auf eine Fixkostenumlage nicht verzichtet werden darf, mit einem besseren Ergebnis durch den Einsatz des Vollkostenverfahrens ermittelt werden, falls die Kosten überhaupt bei der Preisbildung berücksichtigt werden. Für die Preisfixierung ist nicht ein Wechsel im Abrechnungsverfahren, sondern die Anwendung einer weiter detaillierten Sortenrechnung erforderlich.

Sofern man von der Ermittlung der Liquiditätspreisuntergrenze absieht, bietet das Direct Costing infolge seiner systemimmanenten Kostenspaltung für die Preisbildung der Zusatzaufträge Vorteile. Für eine Preisuntergrenzenpolitik können die Ergebnisse einer Kostenträgerrechnung nach Direct Costing als Ausgangsdaten benutzt werden, da eine solche Preisbildung auf den variablen Kosten, welche die absolute Preisuntergrenze darstellen, aufbaut. Demgegenüber müssen die variablen Kosten eines Kostenträgers bei einer Vollkostenkalkulation durch langwierige Sonderrechnungen ermittelt werden.

Reichen auch die Vorzüge des Direct Costing für die Preispolitik nicht aus, um seinen Einsatz als Abrechnungsverfahren zu fordern, da dieses Kostenrechnungssystem nur dem kleineren Teil preispolitischer Maßnahmen (Bestimmung der Preisuntergrenze) entspricht, so sollten die Vorteile doch veranlassen, eine Reindurchrechnung variabler Kosten in der Kostenträgerrechnung vorzunehmen, um sich gegebenenfalls umfangreiche Sonderrechnungen ersparen zu können.

Grundsätzlich ist für die Preispolitik in einem gemischten Eisenhüttenwerk, die auf die Erhaltung der Ertragskraft des Unternehmens abzustellen hat, die Vollkostenrechnung anzuwenden.

7. K a p i t e l

Direct Costing als Hilfsmittel für die Unternehmensplanung

I. Gegenstand der Planung

Die vier betrieblichen Elemente Umsatz, Kosten, Gewinn und Investition bilden das magische Viereck betriebswirtschaftlichen Denkens und stehen im Vordergrund der betrieblichen Planungen. Um den Zusammenhang und das Zusammenspiel zwischen diesen Faktoren zu analysieren, bietet das Direct Costing durch die vorliegende Kosten-spaltung und die Reindurchrechnung variabler Kosten brauchbare Unterlagen.¹⁾

II. Erkenntniswert für die Planung

A. Durch die Ergebnisanalyse im Gewinnschwellendiagramm

Für die Geschäftsleitung bildet der Erfolg die Leit- und Kontrollziffer des Unternehmens. Daher ist es für die Unternehmensführung wichtig, die gewinnbestimmen- den und -verändernden Faktoren sowie deren Einflüsse zu kennen und festzustellen, um eine realisierbare Gewinnplanung vornehmen zu können.

Für die Gewinnplanungen stellt die Gewinnschwellenana- lyse ein geeignetes Instrument dar. Sie gewährt nicht

1) Zu seinen "ergänzenden Hilfsmitteln gehört ... die Analyse der Beziehungen zwischen Kosten, Be- schäftigung und Erfolg ..." (Analysis of Cost- Volume-Profit-Relationships)

siehe RKW, Direct Costing, a.a.O., S. 13

nur einen guten Einblick in die Erfolgsstruktur eines Unternehmens, sondern läßt auch den Einfluß der verschiedenen Erfolgskomponenten auf die jeweilige Erfolgssituation klar erkennen.



Mit dem Gewinnschwellendiagramm wird eine Gewinnanalyse durchgeführt, die untersucht, inwieweit bei unternehmerischen Planungen die wichtigsten Faktoren den Erfolg beeinflussen und welche Komponenten einen Mehr- oder Mindererfolg verursachen. Auf Grund einer Preis-Kosten-Absatzmengenanalyse kann man feststellen:

1. Wie eine Veränderung der Fixkosten den Gewinn und die Gewinnschwelle günstig (bei Fixkostenverringern) oder ungünstig (bei Fixkostenerhöhung) verschiebt.
2. Wie ein durch höhere fixe Kosten verursachter Gewinnrückgang durch eine Verminderung der variablen Kosten egalisiert wird.

3. Inwieweit die Veränderung variabler Kosten den Gewinn und die Gewinnschwelle beeinflusst.
4. Wie eine Erhöhung oder Verminderung des Verkaufspreises auf den Gewinn und die Gewinnschwelle einwirkt.
5. Wie der Gewinn bei Mengenänderungen des Absatzes variiert.

So kann man z.B. die Auswirkungen von Kostenveränderungen im Materialeinsatz und bei den Löhnen auf die Erfolgslage aus dem Diagramm gut erkennen.

Um die unternehmerischen Planungen eindrucksvoll und übersichtlich zu analysieren, kann man in einem gemischten Eisenhüttenwerk Gewinnschwellendiagramme vor allem für die Hauptbetriebe, die den Markt beliefern, aufstellen. Hierzu geht man von den gegenwärtig herrschenden und in der Zukunft zu erwartenden Marktpreisen und einer auf Grund der Marktforschung geplanten Fabrikategruppierung, welche die Kosten und Erlöse bestimmt, aus. Die tatsächlichen Verhältnisse können jedoch wegen der großen Sortimentsbreite in einem gemischten Eisenhüttenwerk die geplanten Kosten- und Erlöskurven weitgehend unbrauchbar erscheinen lassen, falls das produzierte Programm von dem geplanten stark abweicht. Durch eine geänderte Umsatzmischung wird dann der Erkenntniswert der Gewinnschwellendiagramme eingengt. Aber bereits durch die Anwendung durchschnittlicher Kosten und Erlöse lassen sich tendenziell durchaus brauchbare Werte erzielen.

B. Durch die Tote-Punkt-Rechnung

Für die Anwendung der Toten-Punkt-Rechnung erweist sich der Einsatz des Direct Costing als vorteilhaft.

Als toten Punkt bezeichnet man den Umsatz (mengen- oder wertmäßig), der ein erfolgsneutrales Ergebnis verursacht.

Da die Kostenstruktur der Eisenhüttenindustrie ein weitgehend einheitliches Bild aufweist sowie das Preissystem - wenigstens kurzfristig betrachtet - relativ stabil ist, kann man unter Zuhilfenahme der fixen Kosten den Umsatz am toten Punkt durch folgende Formel ermitteln:

$$x = \frac{F}{1 - p} \quad 1)$$

x = Toter-Punkt-Umsatz

F = Fixkosten

p = prozentualer Anteil der variablen Kosten am Umsatz²⁾

Kennt man weder die Kostenstruktur noch den prozentualen Anteil der variablen Kosten am Umsatz, so ist es doch möglich, anhand einer nach dem System des Direct Costing erstellten Erfolgsrechnung³⁾ den toten Punkt zu ermitteln. Hierzu benötigt man nur den Betriebsgewinn und die Summe der fixen Kosten. Diese beiden Werte setzt man in die Formel

$$\text{Toter Punkt} = \frac{\text{Fixe Kosten}}{\text{Fixe Kosten} + \text{Gewinn}}$$

1) Diese Formel geht von der Überlegung aus, daß sich der tote Punkt wertmäßig ergibt als

x = fixe Kosten + variable Kosten in % vom Umsatz
vgl. Kritische Kostenpunkte, o.V., Kostenrechnungs-Praxis, Nr. 1, 1960, S. 36
Lägel, R., Organisation, Kalkulation, Kurzfristige Erfolgsrechnung, Stuttgart 1949, S. 79
Preitz, O., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Göttingen 1960, S. 123

2) vgl. Lägel, R., a.a.O., S. 79

3) Es ist nur die Art der Darstellung, nicht die Erfolgsermittlung nach Direct Costing gemeint.

ein. Das Ergebnis weist den prozentualen Anteil des Toten-Punkt-Umsatzes am ausgewiesenen Umsatz aus.

In konjunkturschwachen Zeiten ist es für die Werksleitung sehr häufig von Interesse, bereits während des laufenden Monats einen Überblick über die Erfolgslage des Werkes zu erlangen, um die Erfolgssituation des Monats abschätzen zu können.

Kennt man in einem solchen Falle den wertmäßigen Umsatz am toten Punkt, so kann man bei einem diesen übersteigenden Erlös in etwa den Erfolg bereits mit Abschluß des Monats erreichen, indem man sich von der Verkaufsabrechnung die Erlössumme angeben läßt.

Im vorliegenden Falle ermittelt man den Erfolg wie folgt:¹⁾

Voraussichtlicher Monatserfolg =

- | | |
|----|--|
| 1. | Gesamterlös |
| 2. | ./. <u>Toter-Punkt-Umsatz</u> |
| 3. | = Erfolgsbestimmender Umsatz |
| 4. | ./. <u>Anteilige variable Kosten zu 3.</u> |
| 5. | = Zu erwartender Monatserfolg |

Man leitet aus der den toten Punkt über- oder unterschreitenden Umsatzdifferenz den Erfolg ab, da diese nur noch mit den variablen Kosten zu belasten ist, denn die Fixkosten hat bereits der Umsatz am toten Punkt abgedeckt.

C. Durch die Anwendung des betriebspolitischen Schachbrettes²⁾

Das bei General Electric in den USA entwickelte betriebspolitische Schachbrett, dessen Anwendung im

1) vgl. Lägell, R., a.a.O., S. 82

2) vgl. Abromeit, H.-G., (I), a.a.O., S. 162

Direct Costing nichts im Wege steht, will "die wesentlichen Beziehungen zwischen Rendite, Kapital, Kosten und Ertrag zum Ausdruck bringen"¹⁾, um den einer Werks-einheit vorgegebenen Gewinnstandard, der die Erlangung einer bestimmten Rendite des investierten Kapitals sichern soll, durch geeignete betriebspolitische Maßnahmen zu erzielen.²⁾ Der Gewinnstandard stellt bei der Durchführung der pretialen Betriebslenkung in einem Konzern der Eisen schaffenden Industrie die geeignete Leitziffer dar.

Da alle Maßnahmen der Werksleitung ihren Niederschlag im Gewinn finden, will das betriebspolitische Schachbrett eine eindrucksvolle Unterlage über die Auswirkungen unternehmerischer Dispositionen auf die Erfolgskomponenten Aufwand und Ertrag sowie den Kapitaleinsatz als den die Rendite bestimmenden Faktoren darstellen.

Während der verbleibende Reingewinn als absoluter Reinertrag, als Umsatzgewinnrate und als prozentual verdien-ter Kapitalzuwachs ausgewiesen wird, ergibt sich als Roh-gewinn ein Teil-Bruttoertrag (marginal revenue)³⁾, der einer Addition aller Erzeugnisdeckungsbeiträge (= Erzeug-nisdeckungsbeitragssumme) gleichkommt, die zur Deckung der fixen Kosten verbleiben.

Man erkennt aus den dargestellten Größen, wie

1. Änderungen der absatzabhängigen Größen Umsatz und variable Kosten den Gewinn über eine Variation des Teil-Bruttoertrages beeinflussen,
2. Verfahrenswechsel und Verbrauchsabweichungen auf die variablen Kosten und damit auf den Teil-Bruttoertrag

1) vgl. Abromeit, H.-G., (I), a.a.O., S. 161 ff.

2) derselbe, S. 161 ff.

3) derselbe, S. 163

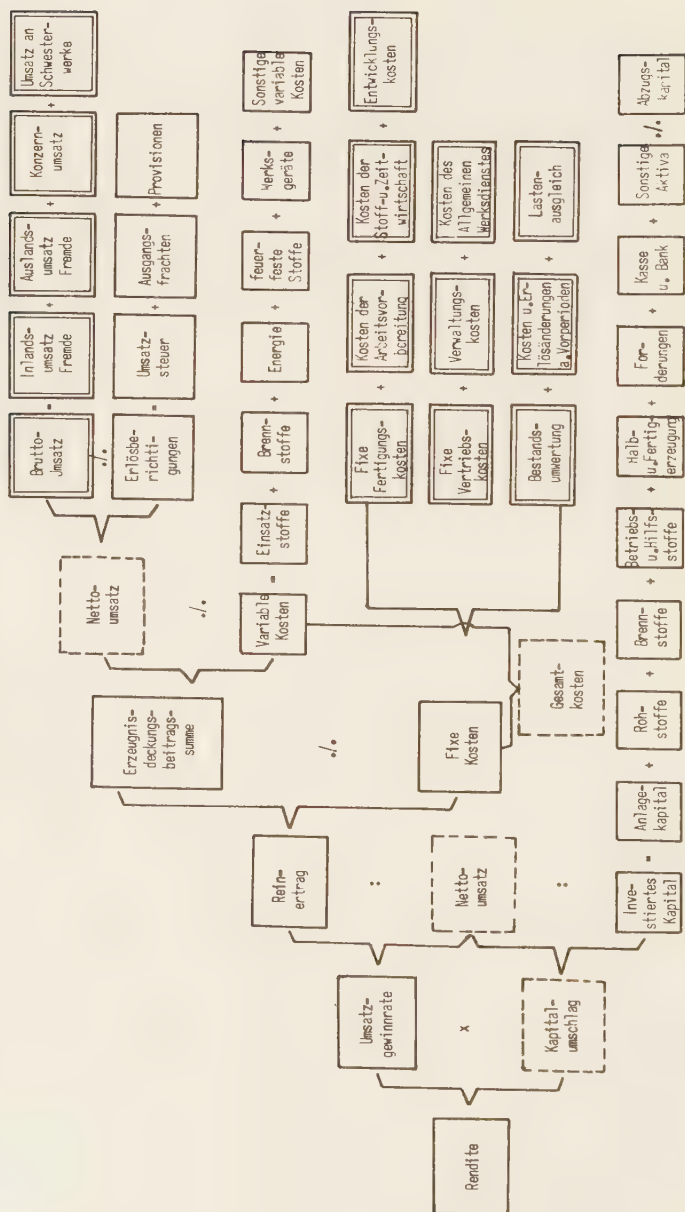
einwirken,

3. die Variierung fixer Kosten - vor allem mittels Investitionen - den Reinertrag beeinflusst,
4. der Kapitalumschlag letztlich den Reingewinn bestimmt.

Um in einem gemischten Eisenhüttenwerk das betriebspolitische Schachbrett sinnvoll benutzen zu können, sollte man neben seiner Verwendung für ein ganzes Werk an seinen Einsatz für die Hauptbetriebe denken, deren Produkte verkauft werden.

Das folgende Schema stellt ein auf die Belange eines gemischten Eisenhüttenwerkes abgestelltes betriebspolitische Schachbrett dar. (siehe S. 164)

Betriebspolitisches Schachbrett



8. K a p i t e l

Die Aussagefähigkeit des Direct Costing als Recheninstrument eines gemischten Eisenhüttenwerkes

Die kritische Beurteilung des Direct Costing für seinen Einsatz in einem gemischten Eisenhüttenwerk soll von einer Gesamtschau der mit dem Rechnungswesen verfolgten Zwecke ausgehen, die wiederum an die Planungsüberlegungen und Dispositionen der Unternehmensleitung anknüpfen. Die unternehmerischen Überlegungen erfordern ein betriebspolitisch ausgerichtetes Rechnungswesen¹⁾, das mit Hilfe einer gut funktionierenden Kostenrechnung eine einwandfreie Kontrolle des Betriebsablaufes, eine wirkungsvolle Einsicht in die Erfolgslage des Betriebes und seiner Erzeugnisse sowie einen langfristig das Unternehmen und kurzfristig die Beschäftigung sichernden Preisansatz ermöglicht.

Das Ziel der Betriebskontrolle liegt in einer nachhaltigen Minimierung des Kostenniveaus. Eine solche, bewußt auf Aufwandsminimierung abgestellte Kostenpolitik ist in einem gemischten Eisenhüttenwerk vor allem deshalb so wichtig, da hierin die beste Möglichkeit der Erfolgsbeeinflussung zu sehen ist. Um zu einem klaren Einblick in die Kostenstruktur und Kostenentwicklung eines gemischten Eisenhüttenwerkes zu gelangen, deren Kenntnis die Grundlage für sinnvolle Kostenbeeinflussungsmaßnahmen bildet, müssen die kurzfristig und die langfristig beeinflussbaren Kostenelemente klar voneinander unterschieden werden können.

1) vgl. Abromeit, H.-G., (I), a.a.O., S. 151 ff.

Durch den Ausweis der variablen Kosten im System des Direct Costing wird die Werksleitung auf den heterogenen Komplex kurzfristig beeinflussbarer Kosten aufmerksam gemacht, deren Höhe durch den Verlauf der Beschäftigung bestimmt wird. Um Maßnahmen zu veranlassen, die eine Senkung der häufig nur langfristig beeinflussbaren Fixkosten bewirken, erweist sich der Fixkostenausweis als sehr sinnvoll. Indem man der Werks- und der Bereichsleitung kontinuierlich in jedem Monat die Fixkostenbelastung vor Augen führt, beeinflusst man sie, auch diesen relativ stabilen Kostenkomplex zu beachten und in die auf Kostensenkung abgestellten Dispositionen aufzunehmen. Allerdings darf nicht übersehen werden, daß diese ständige Herausstellung der fixen Kosten auch eine Kostenlethargie veranlassen kann, die von der angeblichen Unbeeinflussbarkeit des Fixkostenblocks herrührt.

Auch erfolgsrechnerisch liegt in der Herausstellung der monatlich anfallenden Fixkosten ein Vorzug des Direct Costing, da die Abhängigkeit der Gewinnlage von dem erzielten Umsatz, der diese Fixkosten abdeckt (Mindestumsatz), klar zu erkennen ist. Diese Feststellung soll vor allem das Umsatzdenken und die Gewinnplanung des dispositiven Faktors bestimmen.

Ein bedeutender Vorteil des Direct Costing gegenüber der traditionellen Vollkostenrechnung liegt in der Möglichkeit, das gewinnoptimale Sortiment zu ermitteln. Zwar sagt die Kalkulation nichts darüber aus, ob der Markt das rechnerisch ermittelte Sortiment nachfragt und damit abnimmt oder ob man unter dem Aspekt des kalkulatorischen Ausgleichs mehr und weniger rentable Produkte in einem Sortiment vereinigen muß, um den höchsten Gesamtgewinn zu erzielen. Sie bildet jedoch eine brauchbare Basis für sortimentsgestaltende Überlegungen.

Verlangen absatzpolitische Dispositionen die Berücksichtigung beschäftigungssichernder Überlegungen, um die Vollaussnutzung der Kapazität und die Bindung der vorhandenen Arbeitskräfte an das Unternehmen zu ermöglichen, gewährt die getrennte Verrechnung variabler und fixer Kosten im System des Direct Costing für eine eventuell erforderliche Kampfpreisbildung brauchbare Vorteile. Bei diesen kalkulatorischen Erwägungen handelt es sich aber immer um Sonderrechnungen, die vom normalen Geschäftsablauf abweichende Maßnahmen begründen sollen.

Alle die für das Direct Costing aufgeführten Vorteile können jedoch nicht der Anlaß dazu sein, die Vollkostenrechnung aufzugeben und die laufende Kostenrechnung als Grenzkostenrechnung durchzuführen. Die Beantwortung wichtiger betriebswirtschaftlicher Fragen kann nur durch den Einsatz der Vollkostenrechnung ermöglicht werden. Da im Mittelpunkt der laufenden Kostenrechnung die Ergebnisrechnung steht, muß die laufende Kostenrechnung als Vollkostenrechnung vollzogen werden, um richtige Ergebnisse zu ermitteln. Sowohl die Ermittlung des Periodenergebnisses als auch die Errechnung langfristig geltender Fabrikateerfolge kann nur auf Vollkostenbasis erfolgen.

Auch die Preispolitik eines gemischten Eisenhüttenwerkes erfordert für die Festsetzung substanzerhaltender Preise die Anwendung des Vollkostenprinzips. Dasselbe gilt für die Kontrolle aller kostenunabhängigen Preise.

Um die Vorzüge beider Kostenrechnungssysteme für die Unternehmensleitung nutzbar zu machen, sollte eine har-

monische Kombination beider Verfahren angestrebt werden¹⁾).

Zu diesem Zweck wird die laufende, auf dem Vollkostenprinzip beruhende Kostenrechnung durch die Grenzkostenrechnung ergänzt. Auf diese Weise erschließt man sich alle Erkenntnisse, welche die Grenzkostenrechnung bietet, ohne daß umfangreiche Sonderkalkulationen vorgenommen werden müssen. Die Doppelgleisigkeit der Kostenverrechnung - einmal Vollkosten, zum anderen Teilkosten - ist abrechnungstechnisch durch den Einsatz des Lochkartenverfahrens und der elektronischen Datenverarbeitung zu ermöglichen.

Da es der Kostenrechnung in der Praxis obliegt, die betriebspolitisch wichtigen kalkulatorischen Aufgaben optimal zu lösen, wird die Unternehmensführung die kostenrechnerischen Anforderungen nicht darauf abstellen, unbedingt ein bestimmtes System realisieren zu wollen, sondern sich immer von der Maxime leiten lassen, "that cost accounting is an applied social science, and that its practical value has to take priority over the theoretical truth."²⁾

Kennt man die Schwierigkeiten der Praxis, die Anforderungen der Theorie zu erfüllen, so wird man dem Ausspruch: "Nichts ist schlimmer als höchste Scheingenauigkeit, nichts wichtiger als die Genauigkeit in der Größenordnung"³⁾, zustimmen. Sein Sinngehalt bewahrheitet

1) "No conflict between direct costing and conventional costing. Each type possesses desirable features which the other lacks."

siehe Mauriello, J.A., Convertibility of Direct and Conventional Costing, N.A.C.A.-Bulletin, März 1954, S. 888 ff.

2) siehe Arkwright, J., Marginal Costing - Reconciliation of Theory and Practice, The Australian Accountant, 1958, S. 649

3) Guéron, J., Die Verwaltung der Forschung, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 1.8.1962, S. 9

sich immer wieder in der betriebspolitischen Ausnutzung kalkulatorischer Daten. Der kalkulatorische Bereich eines Unternehmens läßt sich ebenso wenig wie das gesamte wirtschaftliche Sein strikt logisch aufbauen und gestalten. In der Kalkulation muß man, wie das durch Anpassung miteinander verwobene lebendige Ganze der Wirtschaft, immer zu Kompromissen bereit sein, die eine sinnvolle Lösung verheißen.

Literaturverzeichnis:

I. Nachschlagewerke

- Der Große Brockhaus, 16. Aufl., Wiesbaden 1957
- Heinen, E. : Kostenanalyse und Kostenspaltung, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. II, Stuttgart 1958
- Kleine, Kl., und Kreis, H. : Eisenschaffende Industrie, neu bearbeitet von Ernst Höhne, Lexikon des kaufmännischen Rechnungswesens, Handwörterbuch, hrsg. von Karl Bott, Stuttgart 1955, Bd. 2
- Kosiol, E., (I) : Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, Handbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. I, Betriebswirtschaft, Opladen 1960

II. Bücher

- Abromeit, H.-G. (I) : Amerikanische Betriebswirtschaft, Wiesbaden, o.Jg.
- Abromeit, H.-G. (II) : Erzeugnisplanung und Produktionsprogramm, Wiesbaden 1955
- Auffermann, J.D. : Kostenauswertung, Stuttgart 1953
- Blömer-Gläser : Kostenrechnung und Industriebetriebslehre, Essen 1952
- Böhm, H., und Wille, Fr. : Direct Costing und Programmplanung, München 1960
- Böhm, H.H. : Dynamische Kostensenkung im Betrieb, München 1960
- Bosshardt, E. : Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948
- Dean, J. : Managerial Economics, N.Y. Prentia Hall, 1951
- Erb, G., und Rogge, P. : Preispolitik im teilintegrierten Markt, Tübingen und Basel 1958

- Fischer, G. : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 7. Aufl., Heidelberg 1957
- Funke, H. : Die Betriebswirtschaft im Maschinenbau und in verwandten Industrien, Freiburg 1955
- Funke, H., und Blohm, H. : Allgemeine Grundzüge des Industriebetriebes, Essen 1952
- Funke, H., Mellerowicz, K., Abromeit, H.-G. : Grundfragen und Technik der Betriebsabrechnung, Freiburg 1954
- Gächter, R. : Die Standardkostenrechnung als Grundlage einer neuzeitlichen Betriebskontrolle und Preispolitik, Zürich und St. Gallen 1954
- Gaedke, K. : Das Recht der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl, München und Berlin 1954
- Gutenberg, E., (I) : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958
- Gutenberg, E., (II) : Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, II. Bd., Der Absatz, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1955
- Heinen, E., (I) : Die Kosten, Saarbrücken 1956
- Heinen, E., (III) : Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. I, Grundlagen, Wiesbaden 1959
- Henzel, Fr. : Kosten und Leistung, 2. Aufl., Bühl-Baden 1941
- Hug, R. : Einführung in das betriebswirtschaftliche Denken, Baden-Baden 1954
- Käfer, K. : Standardkostenrechnung, Budget-, Plan- und Maßkosten im Rechnungswesen des Betriebes, Stuttgart 1955
- Kalveram, W. : Betriebsabrechnung, Wiesbaden 1949
- Kalveram, W. : Kostenrechnung, Wiesbaden 1951
- Kilger, W., (I) : Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1961
- Kleine-Kreis-Müller : Leitfaden für das Rechnungswesen in der Eisen schaffenden Industrie, Bd. 1, Kostenrechnung, Bewertung und Erfolgsrechnung, Düsseldorf 1938

- Kontenrahmen der Eisen- und Stahlindustrie (Richtlinien für die Gliederung des Rechnungswesens) : hrsg. von der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie, bearbeitet von Dr. C.E. Schulz, Düsseldorf 1952
- Kosiol, E. (II) : Warenkalkulation in Handel und Industrie, 2. Aufl., Stuttgart, 1953
- Kostenrechnungsrichtlinien Eisen- und Stahlindustrie : hrsg. von der Wirtschaftsvereinigung Eisen- und Stahlindustrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß. Bearbeitung: Betriebswirtschaftliches Institut der Eisenhüttenindustrie, Düsseldorf 1960
- Kostenrechnungsrichtlinien für Hochofen und Sinteranlagen : Vordruck I S 66 11, Düsseldorf 1958
- Lägel, R. : Organisation, Kalkulation, Kurzfristige Erfolgsrechnung, Stuttgart 1949
- Lawrence, F.C., und Humphreys, E.N. : Marginal Costing, London 1947
- Lehmann, Br. : Buchhaltung und Kostenrechnung, Hamburg 1948
- Lehmann, M.R. (I) : Die industrielle Kalkulation, Berlin 1925
- Lehmann, M.R. (II) : Industrielle Betriebsvergleiche, Wiesbaden 1958
- Lohmann, M. : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Tübingen 1955
- Matz, A. : Plankostenrechnung, Wiesbaden 1954
- Mechler, H. : Produktive Betriebsabrechnung, Stuttgart 1959
- Medicke, W. : Die Gemeinkosten in der Plankostenrechnung, Berlin 1956
- Mellerowicz, K. : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, II. und III. Bd., Berlin 1956
- Mellerowicz, K. (II) : Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 2. Teil, Berlin 1958

- Mellerowicz, K.(III): Betriebswirtschaftslehre der Industrie, 2. Aufl., Freiburg 1957
- Mellerowicz, K. (IV): Kosten und Kostenrechnung, Bd. I, Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1957
- Möller, H. : Kalkulation, Absatzpolitik und Preisbildung, Wien 1941
- Müller, A. (II) : Grundzüge der industriellen Kosten und Leistungserfolgs-ermittlung, Köln und Opladen 1955
- Müller, A. (III) : Die Kostenanalyse im Eisenhüttenwesen, Düsseldorf 1934
- Müller, H. : Standard- und Plankostenrechnung, Stuttgart 1949
- Preitz, O. : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Göttingen 1960
- RKW, Rationalisierungskuratorium der Deutschen Wirtsch. : Berichtsreihe "Sonstige Veröffentlichungen" C 20, Direct Costing - Das Rechnen mit Grenzkosten, Übersetzung des Forschungsberichtes Nr. 23 der N.A.C.A. (National Association of Costs Accountants), Berlin und Frankfurt 1960
- Richter, A. : Kostenrechnung und Preisbildung, Berlin 1947
- Rodenstock, R. : Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950
- Rummel, K. (I) : Einheitliche Kostenrechnung, 3. Aufl., Düsseldorf 1949
- Schär, F. : Buchhaltung und Bilanz, 4. Aufl., Berlin 1921
- Schlenzka, P. : Unternehmer, Direktoren, Manager, Krise der Betriebsführung?, Düsseldorf 1954
- Schmalenbach, E. (I): Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln und Opladen 1957
- Schmalenbach, E.(II): Pretiale Lenkung des Betriebes, Bremen-Horn 1948
- Schmalenbach, E.(III): Die optimale Geltungszahl, Bremen-Horn 1947

- Schmidt, F. : Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Die Handelshochschule, Wiesbaden 1952
- Schneider, E. (I) : Einführung in die Wirtschaftstheorie, II. Teil, 2. Aufl., Tübingen 1953
- Schneider, E. (III) : Einführung in die Wirtschaftstheorie, Bd. II, 4. Aufl., Tübingen 1956
- Schnettler, A. (I) : Das Rechnungswesen industrieller Betriebe, Wolfenbüttel 1949
- Schnettler, A. (II) : Betriebsanalyse, 2. Aufl., Stuttgart 1960
- Schnettler, A. (III) : Der Betriebsvergleich, 3. Aufl., Stuttgart 1961
- Schnutenhaus, O.R. : Neue Grundlagen der "Feste"-Kostenrechnung, Berlin 1948
- Seischab, H. : Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944
- Stackelberg, H., v. : Grundlagen der theoretischen Volkswirtschaftslehre, Bern 1948
- Tgahrt, E. : Probleme bei der Pflichtprüfung von Eisenhüttenwerken, Köln 1939
- Weigmann, W. : Selbstkostenrechnung und Preisbildung in der Industrie, Leipzig 1939
- Weigmann, W. : Selbstkostenrechnung, Preisbildung und Preisprüfung in der Industrie, 2. Aufl., Leipzig 1941
- Wille, F. : Fortschrittliche Kosten- und Erfolgsrechnung, Stuttgart 1962
- Wöhe, G. : Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt 1960
- Woitschach, M., und Wenzel, G. : Lineare Planungsrechnung in der Praxis, Linear Programming, Stuttgart 1959
- Wolter, A.M. : Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, Köln - Opladen 1949

III. Aufsätze

- | | |
|--------------------------------------|---|
| Agthe, K. (I) | : Zur stufenweisen Fixkostendeckung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), 1959 |
| Agthe, K. (II) | : Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, ZfB, 1959 |
| Arkwright, J. | : Marginal Costing - Reconciliation of Theory and Practice, The Australian Accountant, 1958, S. 649 |
| Aubel, P., van | : Selbstkostenrechnung in Walzwerken und Hütten, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ZfhF), 1926, Ergänzungsband 8 |
| Bechberger, J. | : Beispiel einer praktischen Anwendung des Kontenrahmens der Eisen- und Stahlindustrie, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1956, H. 9 |
| Beste, Th. (I) | : Die Produktionsplanung, ZfhwF, 1938 |
| Beste, Th. (II) | : Der Stand der betriebswirtschaftlichen Planung, ZfhwF, 1942 |
| Bindemann, W.D. | : Kostensynthese. Behandlung des Zusammenhangs zwischen Kosten und Beschäftigung sowie Berechnung der Grenzkosten bei Verbundfertigung mittels Korrelationsrechnung, ZfhF, 1951 |
| Conrad, F. | : Von der Kostenauswertung zur Ergebnisplanung, Bericht Nr. 319 des Ausschusses für Betriebswirtschaft des Vereins Deutscher Eisenhüttenleute (VDEh), Düsseldorf 1961 |
| Dichgans, H. | : Aus dem Rechnungswesen der Eisenhüttenindustrie in den Vereinigten Staaten von Amerika, Stahl und Eisen, 1955 |
| Diercks, H., und
Petzoldt, F. (I) | : Betriebsüberwachung durch Plankostenrechnung, ZfhF, 1951 |

- Diercks, H., und
Petzoldt, F. (II) : Plankostenrechnung in der Eisen-
hüttenindustrie?, Bericht Nr.
242 des Ausschusses für Betriebs-
wirtschaft des VDEh, Düssel-
dorf 1953
- Dieringen, G., van : Die Budgetierung und Standard-
kostenrechnung aus der Sicht
des Rechnungswesens, darge-
stellt am Beispiel des Hocht-
ofenwerkes, Stahl und Eisen,
1961
- Edwards, J.D. : This New Costing Concept -
Direct Costing?, The Account-
tant Review, 1958
- Esser, J. : Arbeits- und Kapitalkosten in
einem modernen Hüttenwerk,
Der Volkswirt, Deutsche Stahl-
industrie, 1958, Beilage zu
Nr. 45
- Frank, G.W. : Will Direct Costing Theory
Stand Inspection?, N.A.C.A.-
Bulletin, 1952
- Gerland, A. : Kostendeckungsrechnung als Be-
standteil der internen Bericht-
erstattung über den Jahresab-
schluß, Kostenrechnungs-Praxis,
1960
- Glaszinski, H. : Richtkostenrechnung in einem
Eisenhüttenwerk, ZfhF, 1952
- Greer, H.C. : Alternatives to Direct Cost-
ing, N.A.C.A.-Bulletin, 1954
- Gross, H. : Vom Spannen-Ritual zur funk-
tionsgemäßen Kalkulation,
Junge Wirtschaft, Zeitschrift
für fortschrittliches Unter-
nehmertum, 1957
- Guéron, J. : Die Verwaltung der Forschung,
Frankfurter Allgemeine Zeitung
vom 1.8.1962
- Hague, D.C. : Economic Theory and Business
Behaviour, The Review of
Economic Studies, Vol. 16,
1948/49
- Hardach, F.W. : Das schwache Kapitalpolster
der Stahlindustrie, Der Volks-
wirt, Eisen- und Stahlindustrie,
1960, Beilage zu Nr. 44

- Harris, J.N. : Direct Costs as an aid to Sales Management, The Controller, 1948
- Heine, P. : Direct Costing - eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, ZfhF, 1959
- Junkerstorff : Die Funktion des Management in Theorie und Praxis der USA, ZfB, 1957
- Kalveram, W. : Rationalisierung und Kostenplanung, ZfB, 1950
- Kilger, W. : Die Problematik der Grenzkostenrechnung, Dynamische Betriebsplanung zur Anpassung an wirtschaftliche Wechsellagen, Wiesbaden 1959
- Kilger, W. (II) : Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, ZfhF, 1960
- Koch, H. : Die Ermittlung der Durchschnittskosten als Grundprinzip der Kostenrechnung, ZfhF, 1953
- Kolbe, K. : Die Gemeinkosten bei der handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertung von Halbfertig- und Fertigerzeugnissen, Die Wirtschaftsprüfung, 1954
- Koring, G. : Überwachung der Fertigungsgemeinkosten in einem amerikanischen Maschinenbau-Unternehmen, Der Betrieb, 1960
- Kreis, H. : Einheitliche oder betriebs-eigene Kostenrechnung, Stahl und Eisen, 1942
- Kreis, H. : Der gegenwärtige Stand der Kostenvergleiche in der Eisenschaffenden Industrie, Stahl und Eisen, 1938
- Kreis, H. : Die Aufstellung und Auswertung der monatlichen Erfolgsrechnung, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1933
- Küpper, K. : Bedeutung und Aufbau der Kostenrechnung in der Eisenindustrie, Stahl und Eisen, 1955
- Laßmann, G. : Probleme der Preisbildung auf dem amerikanischen Stahlmarkt, ZfhF, 1959

- Ludwig, J.W. : Inaccuracies in Direct Costing, N.A.C.A.-Bulletin, 1954
- Luenstroth, H.W. : The Case for Direct Costing, N.A.C.A.-Bulletin, 1952
- Mauriello, J.A. : Convertibility of Direct and Conventional Costing, N.A.C.A.-Bulletin, 1954
- Mellerowicz, K. (I) : Die neuesten Entwicklungstendenzen der Kostenrechnung und ihre praktische Bedeutung, Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer zu Dortmund, Januar 1959
- Michel, H. : Grenzkalkulation in der Praxis, Kostenrechnungs-Praxis, 1960
- Nebelung, C. : Statistische Ermittlung der fixen und variablen Kosten, Kostenrechnungs-Praxis, 1958
- Nekirk, W. : How Direct Costing Can Work for Management, N.A.C.A.-Bulletin, 1951
- Neumayer, W.W. : Platzkosten in der Plankostenrechnung, ZfB, 1953
- Patterson, Fr.-K. : Die Ermittlung der Planzahlen für die Plankostenrechnung, Kostenrechnungs-Praxis, 1961
- Plaut, H.G. (I) : Die Grenzplankostenrechnung, ZfB, 1953
- Plaut, H.G. (II) : Die Grenzplankostenrechnung in der deutschen Industrie, Mitteilungsblatt der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1958
- Riebel, P. (I) : Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, ZfhF, 1959
- Riebel, P. (II) : Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich, Neue Betriebswirtschaft, (NB), 1961
- Ruchti, H. : Preisuntergrenze und Feste Kosten, Gegenwartsprobleme der Betriebswirtschaft, Baden-Baden 1955

- Rummel, K. (II) : Der Festigkeitsgrad der Kosten, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1942/43
- Rummel, K. (III) : Die Möglichkeiten des Betriebsvergleichs, ZfhwF, 1938
- Rummel, K. (IV) : Wesen, Ziele, Wege und Grenzen der Rationalisierung, Für und Wider die Rationalisierung, München 1950
- Sandig, A. : Technische Berichterstattung als Planungsgrundlage im Sinne einer operativen Betriebswirtschaft, Bericht Nr. 318 des Ausschusses für Betriebswirtschaft des VDEh, Düsseldorf 1961
- Sandig, C. : Preisbildung und Preispolitik, VDI-Taschenbuch Industrieller Vertrieb, Düsseldorf 1957
- Schneider, E. (II) : Die Problematik der Lehre von den festen Kosten, Weltwirtschaftliches Archiv, 1948
- Schulz, C.E. : Die Allgemeinen Kostenrechnungs-Richtlinien der Eisen- und Stahlindustrie von 1956 und ihre Einführung, Stahl und Eisen, 1958
- Sendler, H.J. : Beschäftigungs- und Auftragslage der westdeutschen Walzstahlindustrie, Der Volkswirt, Deutsche Stahlindustrie, 1958, Beilage zu Nr. 45
- Valliere, R., de : Die Preiskalkulation im Industriebetrieb, Separatdruck aus dem Buche: Kalkulation, betriebswirtschaftliche Preispolitik und staatliche Preiskontrolle, Zürich, o.Jg.
- Vellguth, K. : Istkostenrechnung - Plankostenrechnung - Kostenplanung, Der Volkswirt, Sonderbeilage Eisen- und Stahlindustrie, Zum Eisenhüttentag 1959
- Wheaton, R.G. : Ertrag aus investiertem Kapital als betriebspolitisches Lenkungsmittel, ZfB, 1960

- Woll, A. : Die Grenzbetrachtung in der theoretischen Volkswirtschaftslehre, Die Fortbildung, Studien- und Mitteilungsblatt der Deutschen Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, 1961
- Wolter, H. : Konjunkturrempfindlichkeit der Stahlindustrie, Der Volkswirt, Deutsche Stahlindustrie, 1960, Beilage zu Nr. 44
- Wortmann, R.,
Kopineck, H.-J.,
Hanisch, W. : Funktionales Arbeiten in Kostenrechnung und Planung mit Hilfe von Matrizen, Archiv für das Eisenhüttenwesen, 1960
- Zimmermann, G. : Der Ertrag des investierten Kapitals in Industriebetrieben, ZfB, 1959

IV. Dissertationen

- Büchner, S. : Die Auswertung der Kostenrechnung in der Eisen schaffenden Industrie, Diss. Köln, 1958
- Cramer, N. : Der Einfluß des Beschäftigungsgrades bei der Erfolgsanalyse, Diss. Münster, 1951
- Köhler, G. : Die Kostenrechnung als Wirtschaftlichkeitsrechnung, Diss. Köln, 1954
- Lindken, M. : Die Erfolgsanalyse im amerikanischen Schrifttum, Diss. Münster, 1953
- Maurer, A. : Die Bedeutung der Sortenwahl für die Wirtschaftlichkeit in einem Warmwalzwerk, Diss. Köln, 1951
- Müller, A. : Die Isolierung der Einflüsse auf die Selbstkosten im Eisenhüttenwesen, Diss. Köln, 1933
- Oehm, W. : Methoden und Probleme bei Kostenvergleichen in der Eisen schaffenden Industrie, Diss. Köln, 1947
- Poller, H. : Kostenrechnung bei konkurrierender Produktion, Diss. Freiburg, 1957

- Tgahrt, E. : Probleme bei der Pflichtprüfung
von Eisenhüttenwerken, Diss.
Köln, 1939

V. Verschiedenes

Bundessteuerblatt 1957, III, S. 160

Die deutsche eisen- hrsg. vom Ausschuß zur Unter-
erzeugende Indu- : suchung der Erzeugungs- und
strie : Absatzbedingungen der deutschen
Wirtschaft, Berlin 1930

Readings in Cost American Accounting Associa-
Accounting, Budget- : tion, Editor W. Thomas, 1955
ing and Control

ohne Verfasser : Die Betriebsergebnisrechnung,
Kostenrechnungs-Praxis, 1957

ohne Verfasser : Kritische Kostenpunkte,
Kostenrechnungs-Praxis, 1960

Versch. Verfasser : Budgetierung und Standard
(Richt-)kostenrechnung in
Eisenhüttenwerken, Stahl und
Eisen, 1961

L e b e n s l a u f

Am 2. Februar 1929 wurde ich in Osnabrück geboren. Meine Eltern waren der Rechtsanwalt Dr. jur. Wilhelm Buller und seine Ehefrau Elli, geb. Düsing. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Nach einem vierjährigen Volksschulbesuch kam ich zur Staatlichen Oberschule für Jungen in Osnabrück, an der ich am 3. März 1949 die Reifeprüfung ablegte.

Zunächst absolvierte ich eine zweijährige kaufmännische Lehre in einer Baugeräte- und Baumaschinen-Großhandlung in Osnabrück, in der ich auch nach Lehrabschluß noch einige Monate tätig war.

Im Januar 1952 stellten mich die Klöckner-Georgsmarienwerke AG in Osnabrück als Kostenrechner ein. Von hier aus wechselte ich zum 1. April 1955 in die Braunschweigische Maschinenbauanstalt in Braunschweig über, in der ich eine Stelle als Nachkalkulator bekleidete.

Im Jahre 1956 unterbrach ich meine berufliche Tätigkeit, um ein betriebswirtschaftliches Studium an der Universität Münster zu beginnen. In Münster habe ich dann auch am 16. Dezember 1958 die Prüfung als Diplom-Kaufmann bestanden.

Meine berufliche Laufbahn nach meinem Studium begann in der Kaufmännischen Betriebswirtschaft der Mannesmann AG, Hüttenwerk Huckingen, in Duisburg. Als mir im Februar 1961 die Position eines Organisationsleiters in der Organisations- und Finanzierungs-Beratung GmbH in Essen angeboten wurde, griff ich zu und wurde im August 1961 zum Geschäftsführer dieser Gesellschaft bestellt. Ab 1. Mai 1963 bin ich als Verwaltungs- und Betriebsleiter in einer Futtermittelfabrik tätig.

